AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario

Régimen de los intangibles en el Derecho positivo venezolano

monografías tributarias MT 3

Juan Esteban Korody Tagliaferro

JUAN ESTEBAN KORODY TAGLIAFERRO

Abogado, egresado de la Universidad Católica Andrés Bello, con estudios de postgrado en Derecho Administrativo en la Universidad Central de Venezuela y de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello. Miembro de número de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT); asesor externo del Colegio Venezolano de Agentes de la Propiedad Industrial (COVAPI). Socio de la firma Palacios, Torres, Crespo & Korody (Ptck)

RÉGIMEN IMPOSITIVO DE LOS INTANGIBLES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO

AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario
J-00261062-0

Caracas - 2013

© RÉGIMEN IMPOSITIVO DE LOS INTANGIBLES
EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO
© Juan Esteban Korody Tagliaferro, 2013.
jkorody@ptck.com.ve
© De esta edición,
Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2013.
Av. Francisco de Miranda, Multicentro Empresarial del Este,
Torre Miranda, Núcleo A, piso 2, oficina A-26
Chacao, Caracas 1060, Venezuela.

☎ +58 212 2643309 • 2645642
www.avdt.org.ve
administracion@avdt.org.ve

Queda hecho el depósito de Ley
Depósito Legal: lf19920133403359
ISBN:.978-980-7304-12-2

Diagramación: Oralia Hernández D.
Portada: JeGómez Comunicaciones Integradas

Impresión: Editorial Torino, C.A.

Reservados todos los derechos. El contenido de esta obra no podrá reproducirse total ni parcialmente, ni almacenarse en sistemas de reproducción, ni transmitirse en forma alguna, ni por ningún procedimiento mecánico, electrónico o de fotocopia, grabación u otro método, inventado o por inventarse, sin previo acuerdo y permiso escrito del autor y de los editores.

Las opiniones emitidas en el texto son de la responsabilidad exclusiva de su autor.

AVDT | Asociación Venezolana de Derecho Tributario
J-00261062-0

CONSEJO DIRECTIVO 2011-2015

Jesús Sol Gil
Presidente

Leonardo Palacios Márquez
Vicepresidente

Juan C. Castillo Carvajal
Secretario General

Amalia C. Octavio S.
Tesorero

Carlos E. Weffe H.
Vocal

Ingrid García Pacheco
Suplente del Vicepresidente

Serviliano Abache Carvajal
Suplente del Secretario General

Marco Osorio Uzcátegui
Suplente del Tesorero

Diego Barboza
Suplente del Vocal

Dedicatoria

Dedico este trabajo a mi abuela
Sofía Tagliaferro, cuyo amor,
es el más preciado de todos los intangibles.

AGRADECIMIENTO

No quiero dejar pasar la oportunidad de agradecer, en primer lugar, a los distinguidos miembros del Comité Académico y del Consejo Directivo de la AVDT, quienes con una profunda consideración, recomendaron la publicación de este trabajo dentro de la colección de monografías de la AVDT.

A todos mis socios y compañeros de trabajo en PTCK, por su confianza, su profesionalismo, sus ideas y su insondable paciencia.

A mis profesores, compañeros de clase, alumnos y amigos, gracias por sus enseñanzas.

RÉGIMEN IMPOSITIVO DE LOS INTANGIBLES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO

Índice

Presentación
Jesús Sol Gil - Leonardo Palacios 15

INTRODUCCIÓN 21

I
RÉGIMEN DE LOS INTANGIBLES
EN EL DERECHO POSITIVO VENEZOLANO

1. Aproximación al concepto de intangible 25
2. La clasificación y definición de los intangibles 26
3. Régimen de Derecho positivo venezolano 33
   A. Normas constitucionales 33
   B. Actos normativos nacionales 36
4. Los tratados y pactos internacionales suscritos por Venezuela en materia de intangibles 50
5. Régimen de protección de inversiones y de la inversión extranjera en el Derecho venezolano 58
6. La salida de Venezuela de la Comunidad Andina de Naciones (CAN): Un evento de implicaciones importantes en el Derecho venezolano, especial referencia al régimen de propiedad industrial 71

II
TRATAMIENTO IMPOSITIVO APLICABLE A LOS INTANGIBLES EN VENEZUELA

1. Impuesto sobre la Renta 89
A. Características generales del tributo. Especial referencia a los intangibles 89
a. La renta como hecho imponible .....
b. La disponibilidad de la renta 91
c. La territorialidad de la renta 95
d. Régimen de rentas presuntas 97
(i) Productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión 105
(ii) Agencias de noticias internacionales 109
(iii) Asistencia Técnica y Servicios Tecnológicos 110
(iv) Marcas 110
(v) Regalías y demás participaciones análogas 113
e. La crítica al sistema presuntivo 114
B. Los intangibles en el gasto para la determinación de la renta neta gravable 123
a. Posibilidad de imputar costos y gastos de un contribuyente titular del derecho sobre un intangible 125
b. La deducción del gasto en derechos sobre intangibles 128
(i) Gasto de amortización del "activo intangible" 132
(ii) El gasto de las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país 136
(iii) Las regalías y demás participaciones análogas 137
(iv) Las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país 141
C. Normas de valoración de intangibles 145
D. Régimen de transparencia Fiscal Internacional 149

E. Ajuste por Inflación Fiscal 150
F. Tratados para evitar la doble imposición de la renta 154
2. Impuesto al Valor agregado .....
A. Características generales del tributo. Especial referencia a los intangibles 162
B. Problemas en la tributación internacional .... de intangibles y el IVA.: La "exportación de servicios" y los "servicios" obtenidos desde el extranjero" 169
a. Exportación de servicios 169
b. Servicios prestados desde el exterior pero aprovechados en el país 178
3. Impuesto Municipal a las Actividades Económicas (IAE) 181
A. La inclusión de este tributo en los tratados para evitar la múltiple imposición internacional 183
B. De la territorialidad del impuesto 186
C. Casos en el contrato de licencia 188
D. Cesión de propiedad sobre el intangible 191
4. Tributación aduanera 193

BIBLIOGRAFÍA 203

PRESENTACIÓN

La institucionalidad, sus implicaciones e impacto en la sociedad no solo se determina por los años transcurridos desde constitución, creación o establecimiento de la institución que se analiza sino esencialmente por los resultados obtenidos en su devenir, que no es más que la correspondencia con los objetivos inherentes y consustanciales a su existencia.

Lo expresado, es perfectamente aplicable a la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, -AVDT- que desde su fundación en el año de 1969 ha venido cumpliendo a cabalidad con sus objetivos esenciales, muy especialmente, el trabajo "por el avance de la especialidad y la preparación de cada uno de sus asociados", tal como lo establece sus estatutos.

El trabajo emprendido en los últimos lustros evidencia el tesón y el ánimo impreso por la AVDT en aras de divulgar los avances de nuestra ciencia y servir de punto de apoyo en la formación a nivel de pre y postgrado de los abogados, contadores, economistas y licenciados en ciencias fiscales.

Es un hecho incontrovertible el importante papel que en este desempeño ha jugado la publicación continua de la Revista de Derecho Tributario, su órgano divulgativo y fuente directa del conocimiento de la doctrina científica, la jurisprudencia de la jurisdicción constitucional y de la contenciosa administrativa especial. Una cantera noble de nuevas generaciones de tributaristas, quienes encuentran estimulo eficiente para la investigación y el aporte doctrinario en esta publicación periódica.

Resulta sobresaliente el empeño de diversificar las publicaciones proyectando no sólo las Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, que dentro de ese mismo espíritu y orientación acusada se realizan ahora anualmente, las contentivas de comentarios sobre el Código Orgánico Tributario y demás leyes impositivas, amén de otros tópicos importantes atinentes a aspectos sustantivos y adjetivos de la tributación, incluso, sistematizados en un Manual de Derecho Tributario, de reciente publicación, que al igual que publicaciones anteriores, responde a la metodología de obra colectivas.

Se puede decir que desde más de una década Venezuela cuenta con una doctrina propia que responde a su realidad institucional, económica y social como objeto de análisis del ordenamiento jurídico que define el marco de principios y valores que informa el sistema tributario de progenie constitucional, sin la necesidad de acudir al expediente primario, y casi exclusivo, de soluciones doctrinarias y jurisprudenciales allende nuestras fronteras.

En la actualidad podemos sostener con orgullo que existe un aporte doctrinal patrio a Iberoamérica conforme se evidencia de la participación cada vez más numerosa de nuestros asociados en jornadas internacionales y, especial, las auspiciadas baja la égida del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, epicentro de intensa discusión de gran nivel y fuente de criterios orientadores para la racionalización de las estructuras normativas impositivas de los países miembros.

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) ha sido testigo de excepción de la calidad de las ponencias nacionales y comunicaciones técnicas presentadas, especialmente, en los últimos quince años.

Hoy uno de esos participantes, cuyas intervenciones han sido apreciadas por su calidad y fino empleo de los conceptos e instituciones del Derecho Tributario, pone a disposición del foro especializado, estudiosos de nuestra ciencias y estudiantes un ensayo intitulado "Régimen de los intangibles en el Derecho positivo venezolano".

Nos referimos a Juan Esteban Korody Tagliaferro, uno de los más destacados representantes de las nuevas generaciones de tributaristas, con una formación amplia en Derecho Público.

En efecto, este abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en 2004, con estudios de postgrado en Derecho Administrativo en la Universidad Central de Venezuela y de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello, ha centrado su ejercicio en las áreas del Derecho tributario, regulatorio y constitucional.

El ejercicio profesional Korody Tagliaferro lo ha acompañado con una inclinación a la divulgación de los temas objeto de ese desempeño, como lo demuestra sus trabajos publicados y participación en eventos nacionales e internacionales.

En esta oportunidad el autor nos presenta una análisis que escapa a la mera exegesis del ordenamiento jurídico, indicando no solo la normativa sustantiva aplicable en el marco de la exigencia constitucional de la reserva en materia tributaria, sin obviar la intensificación de la patológica deslegalización que pone en juego la seguridad jurídica como valor esencial la estructura normativa y, por consiguiente, de su poca transparencia.

La globalización, más allá de la intensidad y eventuales sutiles diferencias que puedan existir, entre ambos términos, es como lo afirma Fernando Vallespín, "un logro evolutivo de la sociedad moderna, que ni sus más conspicuos defensores pueden entenderla como algo más que un proceso en pleno desarrollo, que admite grados o niveles distintos en este largo caminos hacia la creación de una única «sociedad mundial»"[1]

Ese logro evolutivo conlleva al decir de Giddens, a una "intensificación de las relaciones sociales en todo el mundo por las que se enlazan lugares lejanos"[2], e imponen, en nuestra perspectiva tradicional de país

[1] Fernado Vallespin, El futuro de la política, Taurus, Buenos Aires, 2000, p. 31.
[2] Anthony Giddens, Consecuencias de la Modernidad. Alianza, Madrid, 1993, p. 68.

importador de capitales, una agenda que se traducen en retos para las economías modernas en su constante afán de atraer inversiones extranjeras, aumentar las bases de imposición generadoras de fuentes tributarias para el financiamiento de la actividad financiera, que hagan viable la estabilidad presupuestaria y gestión tributaria.

De lo que se trata, en condiciones normales de institucionalidad, proclive a la consecución del sistema tributario en indisoluble relación con el régimen económico y social constitucional previsto, es inyectar atractivo y ventajas competitivas al régimen impositivo de los intangibles.

Un régimen de suyo difícil de establecer ante los escollos que deben solventarse, que van desde la dificultad de su definición, el tratamiento a los efectos de los precios de transferencia y el que corresponde a las perspectiva contable y financiera, su tipologías, potencial generador de rentas, su determinación como materia imponible de distintas especies impositivas y la armonización en la protección de los derechos de los agentes económicos empresariales que asumen el riesgo de innovar y generar mayor valor agregado –visión económica-, y consiguientemente el derecho fundamental de progenie constitucional de proteger esa capacidad generadora de renta que deriva positivamente del riesgo asumido.

Más allá, de la especificidad de la protección o propiedad industrial, el autor efectúa un análisis crítico de la situación actual del derecho de explotación económica con fines de enriquecimiento dimanante del riesgo que supone la innovación. No deja a un lado, el hecho que en Venezuela se complica con la salida de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), y aborda las implicaciones de ese tropiezo institucional y normativo que dificulta la protección de los derechos e instituciones propias al régimen de propiedad industrial.

En este orden de ideas, cabe destacar que el ensayo jurídico de Korody Tagliaferro, es un esfuerzo de sistematización e interpretación de las normas consagratorias de la imposición directa e indirecta y un esfuerzo por establecer criterios para definir el tratamiento fiscal de los intangibles como activos incorporados en la producción de la renta

empresarial y la depuración necesaria de la misma para la determinación de la cuota impositiva anual de los contribuyentes.

La importancia del aporte de Korody Tagliaferro a la doctrina es de primer orden pues si se tiene presente, como lo expresa Taveira Torres, "los principios tributarios formulados por la doctrina o consagrados en las constituciones, las leyes y la jurisprudencia de los distintos países no han sido capaces de proporcionar seguridad jurídica a los creadores, los propietarios y los usuarios de los intangibles dada la multiplicidad de criterios utilizados en su calificación a efectos tributarios".

Tal circunstancia, impone la necesidad de establecer un marco referencial que garantice de manera equilibrada los derechos de los titulares de derechos sobre activos intangibles, inyecte neutralidad externa al sistema tributario patrio y favorezca una gestión tributaria eficiente a la República, una vez superada, por ejemplo, la salida de la CAN y acorde con la exigencia de la globalización y de una país que requiere urgentemente de la inversión extranjera.

El ensayo jurídico de Korody Tagliaferro, que hoy tenemos la inmensa satisfacción de presentar, abre el camino para el análisis propósito para una reforma tributaria anunciada, que no termina de llegar, que solvente las implicaciones propias de una ley que comporta ciertas distorsiones por insuficiencia normativa y adecuación a la realidad propia e inherente a la globalización, que impone retos al legislador y a la Administración tributaria para el debido tratamiento del «contribuyente globalizado», que dentro de una autopista de amplios e incontables canales, transita a una gran velocidad que acelera las formas novedosas de realización de negocios, afectan la movilidad y afectación de los factores de producción.

Caracas, mayo de 2013.

AVDT
Asociación Venezolana de Derecho Tributario

Jesús Sol Gil

Leonardo Palacios Márquez

INTRODUCCIÓN

El reto de la tributación está en el talento que tengan los Estados, a través de sus órganos de representación, de encontrar manifestaciones de capacidad contributiva lo suficientemente adecuadas para lograr que la tributación sea neutral, progresiva, pero a la vez eficaz para obtener lo necesario para el cumplimiento de los fines de cada Estado. Es por ello, que la doctrina se ha referido insistentemente a la crisis de la tributación y la necesidad de una constante y renovada reforma tributaria[1].

Una cuestión que complica aún más este reto, es que los elementos de la tributación están insertos en la propia economía, la cuál a diferencia del Derecho, es trepidante y rauda, pero sin embargo se le pide al Derecho tributario que tome las medidas para que aferrado por las garantías constitucionales, le lleve el paso a la dinámica económica.

Para entender este problema y adentrarnos a los aspectos de este trabajo, bastaría con preguntarse: ¿qué es lo que mueve a un agente económico a optar por un determinado producto?, ¿cuál es el aspecto que distingue a ese producto de otro?, ¿por qué comprar fielmente una marca de computadoras frente a otra, que quizás es más barata y tiene mejores prestaciones?, ¿qué hace que un sistema de producción y distribución sea más eficiente que otro?

---

[1] Ver STIGLITZ Joseph y SAH, Raaj: "Peasants Versus City-Dwellers: Taxation and the Burden of Economic Development", Oxford University Press, Oxford, 2002 y PALACIOS, LEONARDO: "Propuestas para una reforma tributaria en Venezuela", Relatoría General del tema 1 en las X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas, 2011.

Este tipo de preguntas son las que a diario pretenden despejar los agentes económicos y gastan ingentes recursos en investigaciones de mercado para tratar de acercarse a una respuesta medianamente lógica que logren ser usadas para aumentar su productividad, para ser más competitivos, para calar en nuevos y mejores mercados o simplemente, entre muchos otros fines, para obtener más ventas.

Estas complejas incógnitas están definitivamente asociadas con elementos que no pueden ser palpados de forma visible, pero que sin duda son elementos que existen y forman parte primordial de la economía.

Ahora bien, si ya con los bienes corpóreos o tangibles, es difícil encontrar una adecuada y real valoración, a pesar que en la actualidad existen numerosos y confiables mercados para la determinación de los valores de *commodities,* productos, materias primas, con lo cual el derecho tributario se apoya para la determinación de precios y costos de mercado, la tarea de la fijación de un valor a "algo" que no puede palparse, se hace aún más intrincada.

A esta larga lista de dificultades, tiene que añadirse que, producto quizás de esa indeterminación corpórea o perceptible, que lucha con la razón, pues a pesar que no se ve a simple vista, estamos seguros de que existe, el Derecho muchas veces no logra otorgar el correcto reconocimiento, la correcta determinación de la propiedad y el régimen por el cual se deben manejar estos bienes intangibles en el Estado de Derecho.

Esto es exactamente lo que pasa en Venezuela y que se repite en mayor o menor grado en otras jurisdicciones. No puede existir una adecuada tributación de los intangibles, si primero no existe un adecuado reconocimiento de su existencia dentro de las reglas que componen el marco normativo general y la correspondiente protección y garantías del uso, goce y disposición del derecho.

Para entender este fenómeno desde el puno de vista del estudio impositivo, es necesario hacer referencia a la base normativa del derecho

privado[2], para luego adentrarse en el estudio crítico de tan complejo tema.

Para el caso de Venezuela, debemos indicar, en primer lugar, que la legislación general, como se explicará *infra* ha dado un notable e inconstitucional retroceso, para el reconocimiento y protección de los derechos sobre intangibles. Aunado a ello, la doctrina nacional no es copiosa y esa falencia académica se ve reflejada en la forma en que es abordado el tema en el sistema impositivo, en el derecho positivo y en la casi inexistente jurisprudencia.

Sin embargo, este tema está alcanzando niveles de importancia práctica en nuestro país, por cinco razones fundamentales, a saber:

(i) Desde el año 2003, existe un férreo control de cambio que dificulta la repatriación de capitales y pagos internacionales en divisa para inversiones extranjeras en el país;

(ii) La Administración tributaria nacional (SENIAT) ha comenzado planes de fiscalización que han tocado la economía de los intangibles, como veremos en este trabajo;

(iii) Desde el año 2008 Venezuela ha decido dejar de formar parte de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), la cual le habría brindado un régimen especial y moderno para el tratamiento y protección de los intangibles.

(iv) Es un hecho notorio las acciones expropiatorias o de "*publificación*" contra ciertos sectores de la economía y el tema de los intangibles, especialmente en "marcas" y el *know how* de los procesos de producción, distribución y mercadeo han cobrado importancia;

---

[2] TAVEIRA TORRES, Heleno: "Derecho Tributario y Derecho Privado. Autonomía privada, simulación y evolución Tributaria", Marcial Pons, Madrid 2008.

(v) Desde el 22 de noviembre de 2011, ha entrado en vigor una ley general de costos y precios justos[3], en el cual no queda completamente claro como queda el tratamiento que se le dará a esta categoría de bienes en la estructura de costos de las empresas.

En adición a la anterior numeración, tiene que destacarse de nuevo el hecho que la valoración del intangible: ¿cuánto vale una buena idea? ¿Cuánto vale la buena fama? ¿Cuánto vale la credibilidad? ¿Cómo puede valorarse las emociones que siente un consumidor frente a una marca? ¿Cuánto cuesta la fidelidad del consumidor? ¿Cuánto vale la fórmula de un medicamento? Nuestra legislación, no regula esta situación.

Como se puede apreciar, las razones antes enumeradas, están íntimamente conectadas no solo con el régimen general de los intangibles, sino al régimen tributario que pesa sobre los mismos y así hemos tratado de expresarlo en este trabajo.

El enfoque que hemos querido darle a este trabajo, no es sólo el de un análisis exegético de las normas de derecho positivo que existan sobre los intangibles en su régimen general como en el especial impositivo, este trabajo tuvo la intención de hacer un análisis crítico que busque el equilibrio entre la necesaria regulación de la economía en tanto y en cuanto esta regulación privilegie la libertad económica y de desenvolvimiento, el derecho de propiedad, la capacidad económica para contribuir a las cargas públicas y sobre todo que la regulación funcione para crear más riqueza.

El tema de los intangibles está íntimamente asociado con la innovación, con la inteligencia, con la evolución, con el desarrollo del bienestar del hombre y esto sólo puede lograrse en un clima donde se reconozca y respete precisamente la inteligencia, la innovación, la autoría y la propiedad.

---

[3] Publicado la Gaceta Oficial No 39.715 de fecha 18 de julio de 2011. Decreto Presidencial No. 8331

I

RÉGIMEN GENERAL DE LOS INTANGIBLES EN EL DERECHO POSITIVO VENEZOLANO

1. Aproximación al concepto de intangible

A falta de una interpretación auténtica en el derecho positivo nacional, es necesario recurrir, como bien nos impone nuestro artículo 4° del Código Civil ordenándole al intérprete atribuirle el significado propio de las palabras, para lo cual acudimos al diccionario de la real academia española que define "intangible" como aquello "*que no debe o no puede tocarse*".

Recurriendo a la doctrina civil clásica[4], el concepto de intangibles proviene de la clasificación de las cosas según sus cualidades físicas y jurídicas, en ese sentido encontramos a las cosas materiales e inmateriales, corpóreas e incorpóreas, a lo cual el profesor GRET KOMMEROW[5], nos indica que son incorporales "las cosas que tienen una *entidad intelectual,* o de otra forma expresado, las que son *intelectualmente perceptibles*".

Por otro lado el profesor JAIME PARRA PÉREZ[6], en la obra más completa sobre el tema de la tributación de intangibles en la doctrina Venezolana,

---

[4] BIONDI, BIONDO: "Los Bienes", Editorial Bosch, Madrid 2003.

[5] KUMMEROW, GERT: "Compendio de Bienes y Derechos Reales (Derecho Civil II)", Paredes Editores, Caracas, 1986

[6] PARRA PÉREZ, JAIME: "Los Intangibles en el ámbito del derecho tributario", en AAVV: "Liber Amicorum, Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor JOSÉ MUCI-ABRAHAM", Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994.

nos enseña que "*el concepto de intangible es más bien empírico y lo podemos lograr cuando separamos intelectualmente, en los bienes producidos por el hombre, la parte imperceptible de la parte perceptible, esto es, la parte ideal, del soporte material, aunque la división no se a posible en la realidad*".

Es precisamente esa cualidad de ser percibido a través de la razón o del intelecto humano y no a través de los meros sentidos, es la que en nuestra opinión caracteriza al intangible y la distingue del resto de las cosas.

Pero a la tributación, no le interesa cualquier intangible, les interesa sólo aquellos que son capaces de generar efectos económicos, con lo cual descartamos en esta etapa de precisión investigativa aquellos intangibles relacionados con la dignidad, honor y libertad del hombre, que a pesar de ser los más preciados, escapan de una valoración con fines impositivos.

2. La clasificación de los intangibles

Antes de estudiar cuál es el derecho positivo general aplicable a los intangibles en Venezuela, con todas las dificultades legislativas que serán señaladas, a los efectos de hacer una aproximación más ordenada y específica al tema impositivo se debe hacer una breve definición y clasificación de los intangibles.

Es difícil obtener una definición de algo tan abstracto como son los intangibles, y mucho más cuando se trata de categorías que están en constante evolución.

Sin embargo procederemos a ensayar algunas definiciones, aunque en el caso que existan definiciones específicas en cada una de las leyes impositivas, al momento de su análisis se hará la mención correspondiente.

Una primera clasificación acertada sería dividir a los intangibles, de acuerdo a su protección y régimen de la propiedad intelectual, la cual abarca por un lado: (i) *Derechos de autor*, en la cual encontramos las obras artísticas, científicas, literarias, musicales e incluso el software, y (ii) *Derechos de Propiedad industrial*, dentro de los cuales podemos ubicar las marcas, patentes de invención, los servicios tecnológicos, el punto y la clientela. (Integralmente considerados como fondo de comercio).

- **MARCAS**

A los efectos de la Ley de Propiedad Industrial en su artículo 27 marca "*es todo signo, figura, dibujo, palabra o combinación de palabras, leyenda y cualquiera otra señal que revista novedad, usados por una persona natural o jurídica para distinguir los artículos que produce, aquellos con los cuales comercia o su propia empresa*".

Según MARIANO UZCÁTEGUI[7] las marcas son los signos distintivos que diferencian los productos competitivos en el mercado para que los consumidores adquieran los de su preferencia. En tal sentido la marca debe ser exclusiva para evitar confusión y engaño.

En suma podemos definir como marca, a todos aquellos signos gráficos o ideográficos, palabra o palabras, representaciones sensoriales como sonidos, olores, colores, texturas; que individualmente o en combinación, representan una idea una novedad que se conecta e identifica un producto o un servicio y por ello, mediante la simple apreciación logra distinguirse y diferenciarse de otros.

- **PATENTES DE INVENCIÓN**

De acuerdo a lo establecido en la norma contenida en el artículo 14 de la Ley de Propiedad Industrial, "Patente de Invención" es el resultado del esfuerzo del ingenio humano que se concreta en un nuevo producto

[7] UZCATEGUI URDANETA, Mariano: "Patentes de Invención y Marcas Comerciales", Forum Editores, Caracas, 1990.

o procedimiento definido y que permiten la práctica a la solución de un problema técnico.

Es el derecho de explotación exclusivo sobre un procedimiento o producto "novedoso", que además ha logrado obtener los derechos de registro exclusivos en un país especifico.

Para entender mejor lo que nuestro derecho positivo vigente ha definido, la doctora HILDEGARD RONDÓN DE SANSÓ[8], nos indica que las patentes de invención: "*Son títulos que el Estado acuerda como estímulo a los creadores de novedades aplicables, a la industria, capaces de resolver problemas técnicos y dotados de determinadas existencias que se denominan requisitos de patentabilidad*".

Según FRANCISCO ASTUDILLO[9]: "*Son títulos emitidos por el Estado para incentivar el progreso técnico, las cuales confieren a sus titulares un derecho o privilegio exclusivo para la explotación de la invención de que es objeto por un lapso determinado, lo que le permite excluir a terceros no autorizados de la producción y comercialización de la misma*"

Es importante señalar que toda invención requiere de 3 requisitos fundamentales para poder obtener su protección, a saber: (i) Novedad; (ii) Nivel Inventivo y (iii) Aplicación Industrial.

- Novedad: se considerará que una patente es nueva cuando no se esté comprendida en el "estado de la técnica", esto es todo lo que haya sido accesible al público, por una descripción oral, escrita, comercialización, utilización o cualquier otro medio antes de la presentación de la solicitud para su registro.

---

[8] RONDÓN DE SANSÓ, Hildegard: "El régimen de la propiedad industrial" (con especial referencia a la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena), Caracas, 1995.

[9] ASTUDILLO GÓMEZ, Francisco: "La Protección Legal de las Invenciones. Especial referencia a la Biotecnología", Postgrado de Propiedad Intelectual de la Universidad de los Andes y Universidad Gran Mariscal de Ayacucho, Mérida, Barcelona, 2004.

- Nivel Inventivo: si para una persona del oficio normalmente versada en la materia técnica, esa invención no hubiese derivado del estado de la técnica; ni hubiese sido obvia.
- Aplicación Industrial: cuando su objeto puede ser utilizado o reporducido en cualquier tipo de industria.

En general la doctrina se inclina por una definición en la cual se encuentren reconocidos derecho sobre la invención y en consecuencia podemos concluir que las patentes de invención son aquellos derechos que se adquieren a través de la titulación o mediante un régimen de registro y protección, con lo cual se destaca el reconocimiento de la autoridad para su nacimiento.

o DERECHOS DE AUTOR

El Derecho de Autor o copyright es un término legal que describe los derechos económicos que se conceden a los creadores de obras literarios, artísticas, científicas, musicales.

A los efectos de la Ley sobre Derecho de Autor venezolana en su artículo 1° se protegen los derechos de los autores **sobre todas las obras del ingenio de carácter creador**, ya sean de índole literaria, científica o artística, cualesquiera sea su género, forma de expresión, mérito o destino.

Según ANTEQUERA PARILLI[10] define al objeto del Derecho de Autor como la idea literaria, artística o científica que, producto del talento humano, se realiza en una obra original.

o SOFTWARE

Se entiende por programa de ordenador toda secuencia de instrucciones destinadas a ser utilizadas directa o indirectamente, en un sistema

[10] ANTEQUERA PARILLI, Ricardo: "Derecho de Autor", Editorial Venezolana C.A., Caracas, 1998.

informático para realizar una función o una tarea o para obtener un resultado determinado, cualquiera que fuere su forma de expresión y fijación. La protección se extiende también a la documentación técnica y a los manuales de uso de un programa.

El "*software*" en Venezuela, en cuanto sistema, se puede proteger como derecho de autor, ya que lo que respecta al aspecto enunciativo de la Ley sobre Derecho de Autor, en la misma se incluyen, además de otras, "los programas de computación"; definiendo los mismos en su artículo 17.

La Ley de Derecho de Autor define en su artículo 17 el programa de computación a la expresión en cualquier modo, lenguaje, notación o código, de un conjunto de instrucciones cuyo propósito es que un computador lleve a cabo una tarea o una función determinada, cualquiera que sea su forma de expresarse o el soporte material en que se haya realizado la fijación.

- **ASISTENCIA TÉCNICA y SERVICIOS TECNOLÓGICOS**

El suministro de conocimientos técnicos mediante planos, diagramas, modelos, instructivos, instrucciones, formulaciones, especificaciones, formación y capacitación de personal, y otras modalidades.

El suministro por cualquier medio, de un conjunto de conocimientos científicos destinados a mejorar la producción y calidad de un bien, y que implica la supervisión de quien lo suministra y la capacitación de quien la recibe, por un lapso de tiempo determinado.

Es el contrato mediante el cual una persona física o jurídica proporciona a un adquirente un conjunto de conocimientos técnicos a cambio de una remuneración, bien sea en forma de un importe global, royalties periódicos o una participación accionarial.

De acuerdo a la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana:

- Asistencia técnica: Suministro de instrucciones, escritos, grabaciones películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra, producto o la prestación de un servicio que puede comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería[11], de investigación y desarrollo de proyectos[12], de asesoría y consultoría[13] y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos, y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle.
- Servicios Tecnológicos: La concesión para su uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a patentamientos.

Otras formas de Propiedad Intelectual

Encontramos muchas variantes y tipos especiales de protección para la Propiedad Intelectual, los cuales no desarrollaremos en el presente trabajo, sin embargo las enunciaremos para tener una mejor comprensión de las mismas.

- Competencia Desleal
- Secretos Industriales
- Denominaciones de Origen o denominaciones geográficas

---

[11] *"La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad".*

[12] *"La elaboración y ejecución de programas pilotos; la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras".*

[13] *"La tramitación de compras externas, la representación; el asesoramiento y las instrucciones suministradas por técnicos, y el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de las actividades u operaciones de éstas".*

- Variedades Vegetales
- Circuitos integrados
- Invenciones Biotecnológicas

Competencia Desleal conducta comercial que la ley considera injusta. Los actos de competencia desleal o actitudes desleales, en ciertos casos lesionan o guardan relación con derechos amparados bajo el derecho marcario o *invencional*, es por ello que la competencia desleal es vista como otra forma de la Propiedad Intelectual.

Se considera desleal todo acto vinculado a la propiedad industrial realizado en el ámbito empresarial y que sea contrario a los usos y prácticas honestas.

Dentro de los actos que pueden ser considerados como desleales encontramos (i) crear confusión; (ii) actos de falsedad; (iii) simulación de productos; (iv) aprovechamiento de la reputación ajena; (v) violación de secretos comerciales; (vi) soborno comercial entre otros.

Secretos Industriales cualquier información que pueda ser utilizada como base de una empresa y que sea lo bastante valiosa para permitir una ventaja económica real o potencial. Ejemplos de dicho secreto son: las fórmulas de ciertos productos, como Coca-Cola; las compilaciones que dan una ventaja competitiva a una empresa, como una base de datos con una lista de clientes.[14]

Denominaciones de Origen son aquellas que identifican a un producto con un lugar específico, considerándose de esta manera el prestigio, la calidad del producto puedan atribuir en esencia su origen geográfico.

Es a partir de la entrada de vigencia del Acuerdo de Lisboa el 25 de septiembre de 1966, cuando comienza a reconocerse expresamente su condición de derecho de propiedad intelectual.

---

[14] ENFOQUE EN LOS DERECHOS DE PROPIEDAD INTELECTUAL. Departamento de Estados Unidos. Año 2006.

El artículo 2 del Arreglo de Lisboa define a las denominaciones de origen como "denominación geográfica de un país, de una región o de una localidad, que sirva para designar un producto originario del mismo y cuya calidad o características se deban exclusiva o esencialmente al medio geográfico, comprendidos los factores naturales y los factores humanos".

En el caso de Venezuela encontramos que han sido registradas como denominaciones de Origen el Cacao de Chuao y el Ron de Venezuela.

3. Régimen de Derecho positivo venezolano

Venezuela se erige, de acuerdo a la Constitución de 1999, como una Estado de Derecho y de Justicia, con lo cual uno de los valores democráticos que propugna es el reconocimiento y la protección y el fomento de la iniciativa y propiedad privada.

En consecuencia al hacer referencia al marco normativo de los intangibles, es imprescindible comenzar por la referencia constitucional.

A. Normas constitucionales

Venezuela ha reconocido la existencia y protección de las obras del ingenio humano durante toda su tradición constitucional republicana.

En efecto, desde la primera Constitución venezolana, la de 1.830, se reconocía en el artículo 217 que "*Todo inventor tendrá la propiedad de sus descubrimientos y de sus producciones. La Ley le asignará un privilegio temporal o resarcimiento de la pérdida que tenga en caso de publicarlo*", norma que se repitió en la Constitución de 1.857.

En la Constitución de 1864, se estableció de igual manera que "*La Nación garantizará a los venezolanos (...) La libertad de industria y en consecuencia la propiedad de los descubrimiento o producciones*", norma que se repitió en constituciones de 1.874 hasta 1.945[15], haciendo

[15] Las Constituciones o las reformas de las mismas de los años 1.874, 1.881, 1.891, 1.893, 1.901, 1.909, 1.914, 1.922, 1.925, 1.928, 1.929, 1.931, 1.936 y 1.945.

especial mención del avance que tuvo la norma en la Constitución de 1.914, en la cual el Constituyente, dentro del reconocimiento a la libertad de industria, diferenció los conceptos "propiedad intelectual", "patente de invención" y "marcas de fábrica".

Luego, el Constituyente de 1961, estableció con meridiana claridad que "*los derechos sobre las obras científicas, literaria y artísticas, invenciones, denominaciones y lemas gozarán de protección por el tiempo y las condiciones que la ley señale*".

Nuestro máximo intérprete de la Constitución, como lo es la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha tomado como premisa fundamental, a los efectos de tutelar reforzadamente los derechos humanos consagrados tanto en nuestra Carta Magna, como en los tratados y pactos suscritos por la República, el principio de progresividad, el cual no es otra cosa que "*...la tendencia general de mejorar cada vez más la protección y el tratamiento de estos derechos...*"[16].

Por otro lado y dentro del Título III de la Carta Magna, denominado por el constituyente "De los Derechos Humanos y Garantías, y de los Deberes" encontramos el artículo 19, en el cual se expresa con meridiana claridad que: "*El Estado garantizará a toda persona, **conforme al principio de progresividad** y sin discriminación alguna, el goce y ejercicio irrenunciable, indivisible e interdependiente de los derechos humanos. **Su respeto y garantía son obligatorios para los órganos del Poder Público de conformidad con esta Constitución**, con los tratados sobre derechos humanos suscritos y ratificados por la República y con las leyes que los desarrollen*".

Como se puede apreciar, el deseo del constituyente no fue consagrar un mero derecho de desarrollo programático, sino establecer el deber para el Estado de garantizar el goce y ejercicio de los derechos humanos atendiendo al principio de progresividad, es decir a través del avance en las garantías que aseguren un mejor desarrollo de cada uno de estos derechos, lo que trae como consecuencia que se encuentra completamente

[13] Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia N° 4979 del 15/12/2005.

vedado volver a legislaciones que contengan menores protecciones o garantías.

Siguiendo su tradición republicana y fiel al sentido garantista y progresivo de los derechos y libertades individuales, propio de las constituciones modernas, la Constitución venezolana vigente de 1.999, contempla en su artículo 98 lo siguiente:

> "**Artículo 98**: La creación cultural es libre. Esta libertad comprende el derecho a la inversión, producción y divulgación de la obra creativa, científica, tecnológica y humanística, incluyendo la protección legal de los derechos del autor o de la autora sobre sus obras. El Estado reconocerá y protegerá la propiedad intelectual sobre las obras científicas, literarias y artísticas, invenciones, innovaciones, denominaciones, patentes, marcas y lemas de acuerdo con las condiciones y excepciones que establezcan la ley y los tratados internacionales suscritos y ratificados por la República en esta materia".

En esta norma se recoge y se positiviza con una inusitada precisión, no solo la libertad del ser humano de desarrollar su ingenio, a través de la creación de obras científicas, literarias, artísticas, tecnológicas y humanísticas, sino que reconoce y positiviza, con el mismo rango, las obras propias del comercio y la industria, con lo cual se abarca y alcanza todo el espectro de existencia de bienes intangibles.

Pero adicionalmente la norma, además de reconocer y positivizar la libertad creadora del ingenio humano como un derecho de rango constitucional, ordena al Estado su reconocimiento y su protección, sometiendo su limitación al estricto principio de legalidad formal, pero en el marco de las condiciones y excepciones que los tratados internacionales suscritos y ratificados por la República en esta materia únicamente, que como veremos Venezuela ha sido activa signataria de los más importantes en el tema.

Lo anterior, no solo se desprende de la letra de la norma analizada, sino que fue el postulado y fin que buscó el constituyente en su creación y esto se ve completamente reflejado en la exposición de motivos en la cual se expresa lo siguiente:

> "En las primeras disposiciones de este capítulo **se garantiza la absoluta libertad en la creación cultural, tanto para la inversión en ella como para su producción y divulgación**. Conforme a esta libertad el Estado r**econoce el derecho a la propiedad intelectual de la obra creada**..." (Destacado nuestro).

Este reconocimiento y orden de tutela reforzada de los derechos sobre los intangibles, que nos impone el constituyente, se encuentra en plena armonía con los postulados de la libertad económica y el derecho de propiedad en general previstos en los artículos 112 y 115, pero además con el mandato de desarrollo socioeconómico previsto en el artículo 299[17] en el cual se elevan a rango constitucional principios como principios de democracia, eficiencia, libre competencia, productividad, seguridad jurídica, para lograr la equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza los cuales son necesarios para crear un clima óptimo para creadores.

En conclusión, desde la perspectiva Constitucional, Venezuela reconoce y promueve la iniciativa privada y en ese sentido, fomenta, reconoce y tutela de forma reforzada los derechos sobre las obras del ingenio y la propiedad intelectual, todo ello y tomando como propias las disposiciones y acuerdos firmados y ratificados en la materia.

B. Actos normativos nacionales

Nos vemos en la necesidad de hacer un pequeño resumen de los principales cuerpos normativos en los cuales de forma general o particular se establezcan regulaciones referidas a los intangibles.

---

[17] "***Artículo 299**: El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado conjuntamente con la iniciativa privada, promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta*".

En ese sentido, si bien no consideramos exhaustiva la enunciación de normas que a continuación realizaremos, preferimos abocarnos a los principales problemas de fondo de la regulación general y que tiene un efecto inmediato en el tema de la tributación de intangibles. Lo que enunciaremos a continuación son las principales normas de rango legal.

a. Código Civil. Gaceta Oficial No 2.990 Extraordinario, del 26 de julio de 1982.

El Código Civil con relación a la propiedad de los bienes intangibles en su artículo 546 establece textualmente:

> "**Artículo 546**: El producto o valor del trabajo o industria lícitos, así como las producciones del ingenio o talento de cualquiera persona, son propiedad suya, y que rigen por las leyes relativas a la propiedad en general y las especiales sobre estas materias".

En el artículo anteriormente descrito hace mención a la protección de la propiedad industrial (marcas y patentes) y el derecho de autor.

Sin embargo no podemos dejar de descartar la regulación general prevista respecto del derecho de propiedad, así como de las obligaciones, contratos y garantías, cuya regulación general es aplicable de forma supletoria en los casos donde no haya nada previsto en la regulación particular,

b. Ley de Propiedad Industrial. Gaceta Oficial No 24.873 del 02 de septiembre de 1955. Reimpresión en Gaceta Oficial No 25.227 del 10 de diciembre de 1956.

La Ley de Propiedad Industrial de 1955, actualmente vigente desde su restitución íntegra el pasado 17 de septiembre de 2008, rige todo lo relacionado con los derechos de los inventores, descubridores e introductores sobre las creaciones, inventos y descubrimientos relacionados con la industria; así como los derechos de los productores, fabricantes y comerciantes sobre las frases o signos especiales que adopten para distinguir los resultados de su trabajo o actividad de sus similares.

c. Código Penal. Gaceta Oficial No 5.768 Extraordinario de fecha 13/04/2005.

Nuestro Código Penal consagra en el capítulo V "*De los Fraudes Cometidos en el Comercio, las Industrias y Almonedas*" específicamente en los artículos 337, 338 y 339 todo lo relacionado la tipificación del delito por falsificación de los derechos de propiedad industrial (marcas y patentes), así como sobre los derechos de autor (todas aquellas obras del ingenio).

Aunque advertimos que pueden existir otros tipos penales establecidos en el Código, que se configuren a través o con participación de elementos intangibles, como puede ser el caso de la estafa y otros.

d. Legislación Laboral: (i) Ley Orgánica del Trabajo. Gaceta Oficial No 5.152 Extraordinario del 19 de junio de 1997 (ver artículos 80 al 87) Derogada y (ii) Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (LOTTT). Gaceta Oficial No. Extraordinario 6024, del 6 de mayo de 2012.

Casi al concluir la impresión de este trabajo, entró en vigencia una nueva legislación laboral, que derogó la existente. En consecuencia se hará mención a ambas legislaciones.

En la Ley Orgánica del Trabajo existe un capítulo que contempla la protección de las Invenciones y Mejoras, en donde se protege la titularidad de la propiedad correspondiente a la creación de las mismas cuando se realizan bajo relación laboral, indicando los derechos del patrono sobre la propiedad de la creación, así como los derechos que tiene el trabajador sobre las mismas.

Esta regulación ha traído en los últimos tiempos una serie de debates judiciales, lo que ha generado a su vez que las empresas tomen conciencia respecto a la titularidad de las obras del ingenio generadas por sus empleados.

En este sentido hemos tenido la oportunidad de ver casos relacionados con la titularidad de software y en un caso muy reciente sobre los derechos de invención de un artefacto electrodoméstico para la preparación de las típicas "arepas", denominado "tostyarepa"[18].

Ahora bien, los cambios adoptados en la nueva legislación laboral (LOTTT), específicamente en la norma contenida en el artículo 320, se indica lo siguiente: "*El proceso social de trabajo constituye la fuente fundamental del conocimiento científico, humanístico y tecnológico, requerido para la producción de bienes y la prestación de servicio a la sociedad. Las invenciones, innovaciones y mejoras son producto del proceso social de trabajo, para satisfacer las necesidades del pueblo, mediante la justa distribución de la riqueza*".

Con esta definición se evidencia un cambio de paradigma respecto a las consecuencias legales de la innovación.

Dentro de los principales cambios encontramos: (i) la eliminación de la clasificación establecida en legislación anterior a las innovaciones y mejoras de las empresas; (ii) todas aquellas innovaciones que se originen en el sector público o que se hagan con financiamiento público y que originen derechos de propiedad intelectual se consideran del dominio público; (iii) el patrono está autorizado para explotar la obra, pero sólo mientras dura la relación laboral o el contrato de licencia otorgado; (iv) la titularidad de los derechos sobre aquellas invenciones creadas en el sector privado quedarán a favor de los inventores (trabajadores).

e. Ley Especial contra los Delitos Informáticos (G.O. 37.313 DEL 30-10-2001)

Este cuerpo normativo, tiene por objeto la protección integral de los sistemas que utilicen tecnologías de información, así como la prevención

[18] Ver sentencia dictada por el Juzgado Tercero de Primera Instancia de Juicio del Circuito Judicial del Trabajo de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, en fecha 15/07/2009 (http://jca.tsj.gov.ve/decisiones/2009/julio/2046-15-AP21-L-2006-005327-.html).

y sanción de los delitos cometidos contra tales sistemas o cualesquiera de sus componentes, o de los delitos cometidos mediante el uso de dichas tecnologías, en los términos previstos en esta Ley.

Además de encontrar una serie de definiciones de elementos y conceptos de alta tecnología, encontramos tipificados como delitos: (i) el acceso indebido a sistemas o tecnologías de información; (ii) el sabotaje o daños a sistemas a sistemas o tecnologías de información; (iii) la posesión de equipos y programas para el sabotaje informático; (iv) el espionaje informático; (v) la falsificación de documentos electrónicos; (vi) el hurto de bienes tangibles e intangibles de carácter patrimonial a través de uso de tecnologías de información; (vi) el fraude través de uso de tecnologías de información; (vii) la obtención indebida de bienes o servicios; (vii) manejo fraudulento de tarjetas inteligentes o instrumentos análogos; (viii) la apropiación indebida de tarjetas inteligentes o instrumentos análogos; (ix) la provisión indebida de servicios; (x) posesión de equipos para falsificaciones; (xi) violación de la privacidad de la información a través de sistemas tecnológicos; (xii) violación de la privacidad en las telecomunicaciones; (xiii) revelación indebida de información; (xiv) difusión o exhibición de material pornográfico; (xv) apropiación y aprovechamiento económico indebido de propiedad intelectual; (xvi) oferta engañosa.

f. Ley para la Defensa de las Personas en el Acceso a los Bienes y Servicios (G.O. 39.358 DEL 01-02-2010)

La ley para la defensa de las personas en el acceso a los bienes y servicios, tiene por objeto *"(...) la defensa, protección y salvaguarda de los derechos e intereses individuales y colectivos en el acceso de las personas a los bienes y servicios para la satisfacción de las necesidades (...)"*, con lo cual, se pone de relieve una clara protección al consumidor en el uso y empleo de los medios y agentes económicos y comerciales, a los fines de obtener una óptima recepción de bienes y servicios, en los cuales no existe exclusión de los derechos de propiedad intelectual y por lo tanto las transacciones económicas en las cuales

estén involucrados bienes de propiedad industrial, deben considerarse aplicables.

Debemos indicar, aunque sea brevemente que esta regulación, con fines súper protectores del consumidor en su artículo 6 ha decretado de utilidad pública e interés social, "*todos los bienes necesarios para desarrollar las actividades de producción, fabricación, importación, acopio, transporte, distribución y comercialización de bienes y servicios*" y a tal efecto ha dispuesto un procedimiento sumario de expropiación de bienes, el cual definitivamente es inconstitucional en nuestro criterio por no preservar las garantías necesarias sobre el derecho de propiedad.

En este sentido, en recientes procesos expropiatorios, el Estado Venezolano, ha tomado posesión preventiva antes del correspondiente pago del justiprecio, no sólo sobre bienes e instalaciones de particulares objeto de las medidas de expropiación, sino también sobre bienes intangibles como marcas, patentes de invención, procesos productivos, clientela y otros.

g. Ley de Ciencia y Tecnología (Gaceta Oficial N° 39.575 del 16 de diciembre de 2010)

Esta Ley tiene por objeto, como textualmente indica su artículo primero: "*dirigir la generación de una ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, con base en el ejercicio pleno de la soberanía nacional, la democracia participativa y protagónica, la justicia y la igualdad social, el respeto al ambiente y la diversidad cultural, mediante la aplicación de conocimientos populares y académicos. A tales fines, el Estado Venezolano formulará, a través de la autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, enmarcado en el Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social de la Nación, las políticas públicas dirigidas a la solución de problemas concretos de la sociedad, por medio de la articulación e integración de los sujetos que realizan actividades de ciencia, tecnología,*

innovación y sus aplicaciones como condición necesaria para el fortalecimiento del Poder Popular".

En esta Ley, se establece una contribución especial denominada *"aportes para la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones"*[19], que se determina tomando como base imponible los ingresos brutos obtenidos por personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional y hayan obtenido ingresos brutos anuales superiores a cien mil Unidades Tributarias (100.000 U.T.), con base a una alícuota que varía del 2% al 0,5% dependiendo de la actividad[20].

---

[19] Vale la pena reseñar que la Ley que antecedió a la comentada, la cual estuvo vigente desde el año 2006 al 2010, establecía un tributo especial para los integrantes del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología que comercialicen propiedad intelectual de bienes y servicios que haya sido desarrollada con recursos provenientes de los financiamientos otorgados a través del Ministerio de Ciencia y Tecnología, la alícuota se establecía entre el 0,1% al 0,5% de los ingresos brutos obtenidos por la comercialización de dicha propiedad intelectual. Este aporte quedó suprimido en esta nueva Ley..

[20] *"Artículo 26: Las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional, aportarán anualmente Un porcentaje de sus ingresos brutos obtenidos en el ejercicio económico inmediatamente anterior, de acuerdo con la actividad a la que se dediquen, de la siguiente manera: / 1. Dos por ciento (2%) cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley para el Control de los Casinos, Salas de Bingo y Máquinas Traganíqueles, y todas aquellas vinculadas con la industria y el comercio de alcohol etílico, especies alcohólicas y tabaco. / 2. Uno por ciento (1%) en el caso de empresas de capital privado cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos y en la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda la explotación minera, su procesamiento y distribución. / 3. Cero coma cinco por ciento (0,5%) en el caso de empresas de capital público cuando la actividad económica sea una de las contempladas en la ley Orgánica de Hidrocarburos y en la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, y comprenda la explotación minera, su procesamiento y distribución. / 4. Cero coma cinco por ciento (0,5%) cuando se trate de cualquier otra actividad económica. / **Parágrafo primero.** Cuando el aportante desarrolle de forma concurrente varias actividades de las establecidas anteriormente, calculará su aporte aplicando la alícuota más alta que corresponda a las actividades que desarrolle. / **Parágrafo segundo.** A las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional, que presten servicios de telecomunicaciones y aporten al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones (FIDETEL), de conformidad con lo establecido en el artículo 152 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, les será reconocido dicho aporte para los efectos de lo establecido en el presente Título.*

Como se puede apreciar es una Ley sumamente vinculada a la materia de propiedad intelectual, al punto que en los artículos 19 y 20, se establece lo siguiente:

> **"Artículo 19**: La autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, formulará las políticas y los programas donde se establecen las condiciones de la titularidad y la protección de los derechos de propiedad intelectual derivadas de la actividad científica, tecnológica y sus aplicaciones que se desarrollen con sus recursos o los de sus órganos y entes adscritos conjuntamente con el Servicio Autónomo de Propiedad Intelectual (SAPI)."
>
> **Artículo 20**: La autoridad nacional con competencia en materia de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, coordinará, diseñará, implementará y promoverá las políticas sobre propiedad intelectual de las innovaciones e invenciones derivadas del desarrollo de las actividades científicas, tecnológicas y sus aplicaciones concebidas en el país conjuntamente con el Servicio Autónomo de Propiedad Intelectual (SAPI)."

Lo peligroso de estas disposiciones son la amplitud discrecional que se deja a la autoridad competente para regular de alguna manera la propiedad intelectual. Esta situación pudiera estar reñida con los principios constitucionales a la propiedad intelectual y libertad económica antes analizados y en tal sentido reportamos la existencia de una demanda de nulidad ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, la cual fue admitida recientemente[21].

h. Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Costos y Precios Justos (Gaceta Oficial No. 39.715 del 18 de julio de 2011)

Esta Ley nacional, está dirigida a regular y establecer los mecanismos de control entre sujetos de derecho público o privado, que con ocasión de su giro comercial, productivo o de prestación de servicios, necesarios para mantener la estabilidad de los precios, en el marco de un modelo económico y social que privilegie los intereses de la población.

[21] http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/octubre/1534-131011-2011-11-1032.html

Quedan exceptuados de la aplicación del Decreto-Ley los bancos e instituciones financieras sometidas a la vigilancia de las Superintendencia de las Instituciones del Sector Bancario.

Las principales finalidades de la Ley son:

- Establecer mecanismos de control previo a aquellas empresas cuyas ganancias son excesivas en proporción a las estructuras de costos de los bienes que producen o comercializan, o los servicios que prestan;
- Identificar los agentes económicos que fijen precios excesivos;
- La fijación de criterios justos de intercambio;
- Proporcionar la implementación de precios justos a través de mecanismos que permitan sincerar los costos;
- Continuar elevando el nivel de vida del pueblo venezolano. Estos fines serán materializados a través de Sistema Nacional Integrado de Costos y Precios.

Uno de los principales problemas que presenta esta regulación respecto al tema de análisis tiene que ver con el reconocimiento por parte de la autoridad en materia de precios y costos (Superintendencia Nacional de Costos y Precios SUNDECOP) de los costos asociados a licencias sobre intangibles como parte integrante de la estructura de costos de una empresa.

En el primero de los reglamentos de dicha Ley[22] artículo 23, la SUNDECOP sólo reconocerá los costos y gastos "*que estén relacionados directamente con la producción, transformación, distribución, comercialización o prestación de servicios*".

Esta disposición ha traído comentarios de toda clase respecto al alcance que el organismo le otorgará a los intangibles y los contratos de

[22] Reglamento Parcial sobre la Superintendencia Nacional de Costos y Precios y el Sistema Nacional Integrado de Administración y Control de Precios, publicado en Gaceta Oficial No. 39.802 del 17/11/2011.

licencia sobre éstos, sin embargo en nuestra opinión cualquier desconocimiento o desvalorización que se haga en materia de intangibles, podría estar viciada de inconstitucionalidad, si no existen elementos legítimos para tal desconocimiento.

En este sentido creemos que el ordenamiento jurídico es uno sólo y no puede caerse en estados de esquizofrenias tales que a los efectos tributarios se reconozca por ejemplo un valor y para la regulación de costos y precios otro.

i. Ley para Promover y Proteger el Ejercicio de la Libre Competencia (G.O. 34.880 DEL 13-01-1992)

No podemos dejar de evaluar el contenido de la Ley de PROCOMPETENCIA, cuyo objeto es el de *"(...) promover y proteger el ejercicio de la libre competencia y la eficiencia en beneficio de los productores y consumidores y prohibir las conductas y prácticas monopólicas y oligopólicas y demás medios que puedan impedir, restringir, falsear o limitar el goce de la libertad económica (...)"*.

Como se sabe, dentro del contenido material de estudio del derecho de propiedad intelectual está la competencia desleal, la cual se encuentra regulada y sancionada en este cuerpo normativo.

j. Decreto N° 9.041, mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Bienes Públicos (Gaceta Oficial N° 39.945 del 15 de junio de 2012) Artículos 88 al 91).

El Estado venezolano, a través de sus instrumentalidades, entes y órganos territoriales, administrativos, fundacionales, corporativos, funcionales, especiales y asociativos, pude ser titular de derechos sobre bienes y éstos se encuentran bajo la regulación establecida en esta de Ley Orgánica de Bienes Públicos, que tiene por objeto precisamente establecer las normas que regulan el ámbito, organización, atribuciones y funcionamiento del Sistema de Bienes Públicos, como parte integrante del Sistema de Administración Financiera del Estado.

Dentro de esta regulación encontramos los regímenes especiales en el cual está el capítulo II referido a la Propiedad Intelectual o Industrial de la República, en el cual se sistematiza lo relacionado a la Adquisición de los derechos de propiedad intelectual o industrial; la Enajenación de los derechos de propiedad intelectual o industrial de la República y la Utilización de propiedades incorporales de domino público.

k. Ley de la Gran Misión Saber y Trabajo (Gaceta Oficial N° 39.945 del 15 de junio de 2012)

Este novedoso cuerpo normativo tiene un fin eminentemente de fomento. Su objeto es garantizar a los ciudadanos el derecho a la educación y el trabajo, a través de una ocupación productiva, con la finalidad de lograr la mayor eficacia posible en el cumplimiento de la Gran Misión Saber y Trabajo.

En este sentido encontramos una garantía en el artículo 23 referente al acceso a la tecnología en la cual el Estado "***facilitará la creación y socialización de conocimientos mediante el acceso a los servicios de protección intelectual***, *sin embargo, la tecnología creada deberá ponerse a disposición de las demás unidades productivas que se enmarquen en los espacios ATRABAJAR*".

Desde nuestro punto de vista la norma pudiera interpretarse como una garantía que obliga al Estado dentro de su función de fomento, a facilitar el acceso a la protección de las obras del intelecto, con la condición para el caso regulado por esta Ley.

l. Medidas Temporales para la Promoción y Desarrollo de las Pequeñas y Medianas Industrias (PyMis), Cooperativas y Otras Formas Asociativas, Productoras de Bienes, Prestadoras de Servicios y Ejecutoras de Obras, Ubicadas en el País (Gaceta Oficial N° 38.567 del 20 de noviembre de 2006)

Dentro de las medidas y funciones de fomento, el Estado Venezolano, tal como nos indica el artículo primero de este acto, se ha

obligado mediante este Decreto a estimular el desarrollo y contribuir con la sostenibilidad de las pequeñas y medianas industrias (PyMIs), las cooperativas y otras formas asociativas, con domicilio principal en el país, productoras de bienes, ejecutoras de obras o prestadoras de servicios, mediante el establecimiento de márgenes de preferencia, contratos reservados y la utilización de esquemas de contratación de bienes, servicios y obras con valor agregado nacional y que permitan la incorporación de compromisos de responsabilidad social, generación de nuevos empleos, transferencia, complementariedad y adaptabilidad tecnológica, así como la asociatividad para garantizar la calidad y cantidad de la producción demandada por el Estado, en los procedimientos de selección de contratistas regidos por Decreto con Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley de Licitaciones.

A tal efecto ha considerado, como mucho tino, que dentro de los componentes de Valor Agregado Nacional se encuentran "*la tecnología de origen nacional aplicada en la producción del bien, ejecución de la obra o prestación del servicio. Así como los gastos en investigación, desarrollo de la propiedad intelectual, servicios de información y asistencia técnica*"; así como los gastos comprobables, efectuados en el país, en que se hayan incurrido para la fabricación del producto, ejecución de la obra o prestación del servicio.

m. Ley Sobre el Delito de Contrabando (Gaceta Oficial N° 38.327 del 2 de diciembre de 2005)

Este cuerpo normativo, con evidente naturaleza penal, se tipifica como delito: "*El ingreso al territorio nacional, el tránsito o la salida del territorio nacional de mercancías de marca de fábrica o de comercio falsificadas o de mercancías piratas, entendiendo por tales las así definidas en el Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio*"

Definitivamente la existencia de normas penales como esta, es una garantía significativa para la protección de los derechos sobre intangibles.

n. Ley de Diversidad Biológica (Gaceta Extraordinaria Nº 5.468 del 24 de mayo de 2000)

Esta Ley tiene como objeto establecer los principios rectores para la conservación de la diversidad biológica, entendida esta como "bienes jurídicos ambientales protegidos fundamentales para la vida. El Estado venezolano, conforme a la Convención Sobre la Conservación de la Diversidad Biológica, ejerce derechos soberanos sobre estos recursos. Dichos recursos son inalienables, imprescriptibles, inembargables, sin perjuicio de los tratados internacionales válidamente celebrados por la República".

Además de la declaratoria de utilidad pública sobre la conservación y el uso sustentable de la diversidad biológica, su restauración, el mantenimiento de los procesos esenciales y de los servicios ambientales que estos prestan; esta Ley establece todo un capítulo referido a las patentes y otras formas de propiedad intelectual, en el cual el Ejecutivo Nacional se obliga a otorgar patentes para las creaciones o descubrimientos de productos y procedimientos en materia de biotecnología, vinculada a la diversidad biológica, de acuerdo a lo establecido en esta Ley en comentarios y su regulación.

o. Ley Orgánica Contra la Delincuencia Organizada (Gaceta Oficial N° 5.789 Extraordinario del 26 de octubre de 2005).

Esta Ley, tiene por objeto "*prevenir, investigar, perseguir, tipificar y sancionar, los delitos relacionados con la delincuencia organizada, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y los tratados Internacionales relacionados con la materia, suscritos y ratificados válidamente por la República*".

Destacamos que a los efectos de la exégesis y aplicación de la misma, existe una interpretación auténtica del legislador respecto a lo que debe entenderse como "bienes", en el cual han incluido acertadamente la mención de activos tangibles o intangibles.

p. Acuerdo mediante el cual se aprueban los Términos y Condiciones para la Creación y Funcionamiento de las Empresas Mixtas (Gaceta Oficial Nº 38.506 del 23 de agosto de 2006)

Este acuerdo, sin entrar a calificar su naturaleza jurídica o constitucionalidad, tiene relevancia sobre el punto tratado pues reconoce la existencia de activos intangibles dentro del acuerdo de empresas mixtas para el ejercicio de la actividad de hidrocarburos propiamente dicha.

En consecuencia al suscribir el documento constitutivo estatutario modelo propuesto en este Acuerdo, los accionistas están aceptando que al momento de la liquidación de la Empresa Mixta "*todos los activos de cualquier naturaleza de propiedad de la Compañía, sean tangibles o intangibles, reales o personales, serán transferidos únicamente a los propietarios de las acciones Clase A*", quien es el Estado venezolano a través de una de sus instrumentalidades.

q. Ley de Minas (Gaceta Extraordinaria Nº 5.382 del 28 de septiembre de 1999)

En la regulación minera venezolana, además de la conocida discusión acerca de la naturaleza jurídica del título minero, su calificación como intangible y por ende la problemática respecto a la valoración contable para fines impositivos y corporativos, encontramos una norma con repercusiones interesantes respecto al tratamiento y reconocimiento de bienes intangibles.

Nos referimos a la norma contenida en el artículo 102 en el cual se indica que: "*Las tierras, obras permanentes, incluyendo las instalaciones, accesorios y equipos que formen parte integral de ellas, **así como cualesquiera otros bienes muebles o inmuebles, tangibles e intangibles**, **adquiridos con destino a las actividades mineras**, deben ser mantenidos y conservados por el respectivo titular en comprobadas condiciones de buen funcionamiento, **según los adelantos y principios técnicos aplicables**, durante todo el término de duración*

*de los derechos mineros y de su posible prórroga, **y pasarán en plena propiedad a la República, libres de gravámenes y cargas, sin indemnización alguna, a la extinción de dichos derechos, cualquiera sea la causa de la misma***".

Esta norma conocida en la legislación comparada, tiene suma relevancia pues el Estado venezolano ha considerado que el beneficiario por el título minero debe transferir al declararse extinto el título, no sólo los bienes corporales asociados a la explotación, sino incluso aquellos intangibles, libres de gravámenes y cargas, sin indemnización.

En lo particular, nos queda la duda cuál es el alcance de lo que debe entenderse a los efectos de esta norma como intangible. La clave para una mejor comprensión está en que el titular del derecho minero sólo tiene el deber de transferir los bienes sobre los cuales conserva la totalidad de los tributos como propietario y además que efectivamente haya incorporado de forma fáctica a la actividad minera propiamente dicha.

4. Los tratados y pactos internacionales suscritos por Venezuela en materia de intangibles

La tradición venezolana, ha sido la de impulsar, discutir y suscribir tratados internacionales y en materia protección de la propiedad intelectual, en este sentido, debemos destacar y comentar, aunque sea brevemente los tratados y convenios suscritos y firmados por la República en esta materia.

Los tratados internacionales, deben ser considerados tratados suscritos y ratificados por Venezuela en materia de Derechos Humanos, puesto que se refieren a una materia que, tal como se analizara *supra,* la propia Constitución *–en la norma contenida en el artículo 98–* considera parte de los Derechos Humanos.

En consecuencia, el contenido de tales tratados, así como la interpretación progresiva y garantista que de los mismos se le otorgue por los órganos internacionales competentes, haga de dichos derechos, deben

ser considerados parte del llamado Bloque de la Constitucionalidad, en virtud de lo establecido en el artículo 23 de la Constitución, el cual ha quedado enunciado de la siguiente manera:

> **"Artículo 23**: Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas por esta Constitución y las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público".

En primer lugar debemos hacer mención expresa que los tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos son elocuentes a los fines de determinar el principio de progresividad y la protección de los derechos culturales o intelectuales como una obligación por parte de los Estados signatarios.

Así pues el en capítulo III de la *Convención Americana Sobre Derechos Humanos Suscrita En La Conferencia Especializada Interamericana Sobre Derechos Humanos San José, Costa Rica 7 al 22 de noviembre de 1969*, mejor conocida como Pacto de San José, está referida específicamente a los Derechos Económicos, Sociales y Culturales, en el cual encontramos el artículo 26, intitulado como "Desarrollo Progresivo", el cual establece lo siguiente: "*Los Estados Partes se comprometen* ***a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional****, especialmente económica y técnica,* ***para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos****, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados*" (Destacado nuestro).

Como bien presenta el Pacto de San José, los derechos económicos, sociales, científicos y culturales son los llamados derechos humanos de segunda generación, los cuales están llamados a su desarrollo progresivo

en cada uno de los Estados y dentro de los cuales se encuentran los derechos a la propiedad intelectual.

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales del 16 de diciembre de 1966, el cual vale decir, se encuentra suscrito y debidamente aprobado por nuestro país, "*Los Estados Partes en el presente Pacto* ***se comprometen a asegurar a los hombres y a las mujeres igual título a gozar de todos los derechos económicos, sociales y culturales enunciados en el presente Pacto***".

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales del 16 de diciembre de 1966, el cual vale decir, se encuentra suscrito y debidamente aprobado por nuestro país, "*Los Estados Partes en el presente Pacto* ***se comprometen a asegurar a los hombres y a las mujeres igual título a gozar de todos los derechos económicos, sociales y culturales enunciados en el presente Pacto***".

Así pues, tal como hemos venido comentando, en la norma antes transcrita, encontramos que es un deber ineludible del Estado Venezolano garantizar a sus hombres y mujeres el pleno ejercicio (lo que trae consigo el deber de protección) de los derechos económicos, sociales y culturales.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido en el propio Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, encontramos como un derecho fundamental, el beneficiarse de la protección de los derechos de propiedad intelectual, tal como se establece en su artículo 15:

> *"Artículo 15:*
>
> 1. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a:
>
> a) Participar en la vida cultural;
>
> b) Gozar de los beneficios del progreso científico y de sus aplicaciones;

> **c) Beneficiarse de la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de las producciones científicas, literarias o artísticas de que sea autora.**
>
> 2. Entre las medidas que los Estados Partes en el presente Pacto deberán adoptar para asegurar el pleno ejercicio de este derecho, figurarán las necesarias para la conservación, el desarrollo y la difusión de la ciencia y de la cultura.
>
> 3. Los Estados Partes en el presente Pacto se comprometen a respetar la indispensable libertad para la investigación científica y para la actividad creadora.
>
> 4. Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen los beneficios que derivan del fomento y desarrollo de la cooperación y de las relaciones internacionales en cuestiones científicas y culturales (Destacado nuestro).

En este mismo sentido, el Artículo 13 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre establece textualmente lo siguiente:

> "**Artículo 13**: Toda persona tiene el derecho de participar en la vida cultural de la comunidad, gozar de las artes y disfrutar de los beneficios que resulten de los progresos intelectuales y especialmente de los descubrimientos científicos.
>
> **Tiene asimismo derecho a la protección de los intereses morales y materiales que le correspondan por razón de los inventos, obras literarias, científicas y artísticas de que sea autor**.

Pero adicionalmente existen pactos y convenios internacionales que son específicos en materia de reconocimiento y protección de la Propiedad Intelectual que han sido suscritos y ratificados por Venezuela y en los cuales, como hemos venido desarrollando, se consagran garantías y derechos que son aplicables de forma preferente a las normas de Derecho interno.

En este sentido pasamos a reseñar, aunque sea de forma resumida estos pactos, destacando su importancia en el reconocimiento y protección de los intangibles.

(i) **Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial, de 20 de marzo de 1883, revisado en Estocolmo el 14 de julio de 1967 y enmendado el 28 de septiembre de 1979, publicado en la Gaceta Oficial No. 4.882 Extraordinario, de fecha 30 de marzo de 1995;**

El Convenio de París, conocido también como el "Convenio de Unión", fue firmado en París en 1883, y posteriormente revisado en siete ocasiones, siendo el Acta de Estocolmo la versión más reciente del mismo, por lo que se aplica en la mayoría de los Estados Miembros.

Una de las ventajas del ingreso de un país a la Unión de París, es que abre las puertas de acceso a otros tratados o acuerdos igualmente importantes como lo son: (i) El Arreglo de Madrid, relativo al Régimen Internacional de Marcas y su Protocolo; (ii) El tratado de cooperación en materia de patentes, conocido por sus siglas en inglés PCT (*Patent Cooperation Treaty*); (iii) El arreglo de Lisboa que protege las denominaciones de origen y su registro internacional; (iv) Tratado sobre el Derecho de Marcas TLT; entre otros.

La adhesión al Convenio de París ha formado parte del importante proceso de transformación del régimen de la Propiedad Industrial, emprendido por los gobiernos de los países en desarrollo con miras a promover el desarrollo tecnológico nacional, promover la capacidad exportadora de sus industrias a través de políticas liberales y del proceso de reconversión industrial.

En este sentido, de acuerdo a la interpretación de la Dra. GILENI GÓMEZ MUCI[23]; la inserción de países como el nuestro dentro de la comunidad internacional de propiedad industrial, debe buscar obtener una incidencia positiva en el desarrollo industrial nacional, mediante el ofrecimiento de garantías tanto al inversionista extranjero como al nacional.

[23] GOMEZ MUCI, GILENI y ANTEQUERA PARILLI, RICARDO: "Legislación sobre Propiedad Industrial", Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1999.

(ii) **Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas, del 9 de Septiembre de 1886, y enmendado el 28 de septiembre de 1979, publicado en la Gaceta Oficial No. 2.954 Extraordinario, de fecha 11 de mayo de 1982**;

El Convenio de Berna es un tratado internacional relacionado con la protección de los derechos de autor sobre las obras literarias y artísticas. El primer texto fue firmado el 9 de septiembre de 1886, en Berna, Suiza.

La Convención de Berna, se apoya en tres principios básicos y contiene una serie de disposiciones que determinan la protección mínima de las obras literarias y artísticas que se concede al autor. Estos principios son:

- Las obras originadas en alguno de los Estados contratantes podrán recibir en cada uno de los estados contratantes la misma protección que estos otorgan a las obras de sus propios ciudadanos.
- Esta protección no debe estar condicionada al cumplimiento de formalidad alguna, pues se entiende que la protección se da por el solo hecho de la creación de la obra;
- Esa protección es independiente de la existencia de una protección correspondiente en el país de origen de la obra.

El Convenio de Berna vino asentar las bases de la protección de las obras literarias y artísticas a la par que el reconocimiento de los Derechos de Autor sobre las mismas y como estos Derechos debieran repercutir sobre el Autor.

(iii) **Convención de Roma sobre la protección de los artistas intérpretes o ejecutantes, los productores de fonogramas y los organismos de radiodifusión, del 26 de Octubre de 1961, publicado en la Gaceta Oficial No. 4.968 Extraordinario, de fecha 13 de septiembre de 1995**;

La Convención Internacional sobre la Protección de los Artistas Intérpretes o Ejecutantes, los Productores de Fonogramas y los Organismos de Radiodifusión fue aprobada el 26 de octubre de 1961, al término de una Conferencia diplomática que tuvo lugar en Roma. Entró en vigor el 18 de mayo de 1964.

La Convención de Roma es la base internacional en la cual se expresan los derechos conexos (los derechos de los intérpretes, productores de fonogramas y radiodifusores) y se promueve su protección por un plazo de 20 años desde la adquisición del derecho, es decir, desde que se interpretó la obra, o desde que se difundió.

Hasta el presente año (2011) son 91 los Estados que han suscrito la Convención de Roma

(iv) **Convenio que establece la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, firmado en Estocolmo el 14 de Julio de 1967, y enmendado el 28 de Septiembre de 1979, publicado en la Gaceta Oficial No. 2.891 Extraordinario, de fecha 10 de enero de 1984;**

Con la firma del Convenio en Estocolmo en julio de 1967 se crea la Organización Mundial de La Propiedad Intelectual (OMPI).

De acuerdo a lo comentado por la Dra. HIDELGARD RONDÓN DE SANSÓ en su obra "La Situación actual de la Propiedad Industrial"[24] este convenio ha de servir como coordinador de los siguientes tratados vigentes sobre materia de la propiedad intelectual: (i) el Convenio de París; (ii) Convenio de Berna; (iii) la Unión de Paris, creada por el Convenio de Paris, y (iv) la Unión de Berna, creada por el Convenio de Berna. Para ser miembro de la Organización, era necesario sólo serlo de cualquiera de las uniones, a menos que careciendo de tal condición, el país

[24] RONDÓN DE SANSÓ, HILDEGARD: "La Situación actual de la Propiedad Industrial", Editorial FUNEDA, Caracas, 2009.

adherente formase parte de las Naciones Unidas, de alguna de las organizaciones especializadas, vinculado a las Naciones Unidas.

La OMPI tiene sede en Ginebra, Suiza y está dedicada a fomentar el uso y la protección de las obras del intelecto humano.

(v) **Acuerdo de la OMC sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio, Anexo 1C del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio, firmado en Marrakech,** Marruecos, el 15 de abril de 1994, publicado en la Gaceta Oficial No. 4.829 Extraordinario, de fecha 29 de diciembre de 1994.

El "Acuerdo sobre los Aspectos de Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio" conocido como el ADPIC o por sus siglas en inglés como Acuerdo TRIPs (*Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights including Trade in Counterfeir Goods*); comprende un conjunto de normas que regulan tanto la existencia, adquisición, mantenimiento, alcance, ejercicio y observancia de los derechos de propiedad intelectual, como la prevención y solución de diferencias en la materia.

El ADPIC, forma parte integrante del Acta Final (Anexo 1C del Acuerdo de Marrakech) donde se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales celebrada entre las Partes Contratantes del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT), que fuera adoptado en Marruecos el 15 de abril de 1994.

Podemos indicar ciertas características fundamentales que identifican al ADPIC:

- Es un acuerdo dinámico, su objetivo es un acuerdo movido con una dinámica propia y retroalimentado por su propia existencia;

- Se fundamenta en principios de aplicación inmediata, consagrados ya en otros tratados internacionales sobre la materia como son el trato nacional y la cláusula de la Nación más favorecida;
- Consagra el principio de la globalidad, aplicándose en su totalidad a todas las partes contratante;
- Abarca en casi su totalidad el tema de la Propiedad Intelectual;
- Su objetivo principal es el fomento de una protección adecuada y eficaz a los derechos de la Propiedad Intelectual.

La normativa de protección respecto al tema de la propiedad intelectual, aparece estipulada en el ADPIC en siete (7) subcapítulos que dedica el Acuerdo a las diferentes categorías de Propiedad Intelectual (Propiedad Industrial y Derechos de Autor y derechos Conexos).

De acuerdo a lo concebido por el pueblo venezolano a través de su órgano constituyente, todos los tratados que hemos venido analizando, tienen rango constitucional, prevalecen en el orden jurídico interno y son de aplicación preferente, incluso sobre la hoy vigente Ley de Propiedad Industrial por parte de los órganos que ejercen el Poder Público, en la medida en que dichos tratados y pactos internacionales, contengan disposiciones más favorables para la protección de los derechos de propiedad industrial.

5 Régimen de protección de inversiones y de la inversión extranjera en el Derecho venezolano

La globalización, pasó vertiginosamente de ser una hipótesis, un paradigma a convertirse en la realidad del presente, trayendo como consecuencia un colosal y fluido tráfico internacional de mercancías, saberes y conocimientos.

El capital, como representación pragmática de la inversión, pareciera tener el mismo comportamiento físico que los líquidos y la

electricidad, pues llega más rápida y fluidamente en aquellos lugares donde se oponga la menor resistencia posible.

Pero las inversiones necesitan una atmósfera especial para que rindan los frutos deseados en el lugar donde éstas se desenvuelvan: desarrollo económico, fuentes de empleo directas e indirectas, transferencia de tecnología, competitividad, productividad y en general se eleve el nivel de vida de la población.

Tomando en consideración, por las razones antes indicadas, que uno de los elementos más importantes que tiene una persona física o jurídica en su patrimonio al momento de emprender un negocio o una inversión, son los intangibles que hacen que ese negocio o inversión, se distinga de sus competidores, qué lo hace más eficiente, más rentable o de que los servicios o bienes que presten o comercialicen en un nuevo destino de inversión tengan esa cualidad que el consumidor prefiera; es por lo cual éstas personas tenderán a dirigir sus inversiones en aquellas jurisdicciones donde el Estado le otorgue mejores y más garantías de reconocimiento y protección precisamente de los intangibles que forman parte de su inversión o giro de negocios.

Es por ello que las naciones que pretendan ser receptoras de nuevos capitales, de nuevas tecnologías, de nuevos productos, servicios e ideas, que potencien el desarrollo socio productivo de la nación, tienen que generar esa atmósfera necesaria para que los capitales y las inversiones tiendan a dirigirse hacia ellas, dentro de lo cual, como hemos venido indicando, parte fundamental del mismo está compuesto por la seguridad jurídica y específicamente a la seguridad jurídica relativa al reconocimiento y protección de la propiedad intelectual.

Además de las normas constitucionales y legales de derecho interno y las contenidas en pactos internacionales antes comentadas, consideramos relevante hacer mención especial del régimen de promoción y protección de la inversión extranjera.

En ese sentido debemos referirnos al contenido del artículo 301 que postula con meridiana claridad, lo siguiente:

> "Artículo 301: El Estado se reserva el uso de la política comercial para defender las actividades económicas de las empresas nacionales públicas y privadas. No se podrá otorgar a empresas y organismos o personas extranjeras regímenes más beneficiosos que los establecidos para los nacionales. **La inversión extranjera está sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional**"[25].

Como se puede apreciar, el marco jurídico analizado en los puntos precedentes, es completamente aplicable a las inversiones foráneas y no puede existir un trato discriminatorio respecto a la inversión nacional.

En ese sentido el Estado venezolano estableció una serie de derechos y garantías para proteger y promover las inversiones extranjeras, dictando para ello una ley especial, como lo es el Decreto con rango y fuerza de Ley de Promoción y Protección de Inversiones[26,27].

En ese sentido, el ejercicio de soberanía, para la protección y fomento de la actividad económica nacional no puede ser la patente que legitime la discriminación a la inversión extranjera, tal como se ha dispuesto

---

[25] Es necesario indicar que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en fecha 31 de julio de 2012, en la sentencia recaída en el caso DAIMLER CHRYSLER DE VENEZUELA, L.L.C, indicó que "*En este punto, el principio rector del articulo 301 de la Constitución de 1999 "...la inversión extranjera está sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional", obedece a la finalidad de evitar la permanencia de un sistema más exigente para las sociedades extranjeras, sino que las mismas tengan exactamente las mismas condiciones que el ordenamiento jurídico requiere y exige a la actividad empresarial venezolana*".

[26] Decreto-Ley dictado en el marco de la Ley que habilitó al Ejecutivo nacional a dictar normas con para Dictar Medidas Extraordinarias en Materia Económica y Financiera requeridas por el Interés Público, en Consejo de Ministros y publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.390 del 22 de octubre de 1.999 y que vale decir entró en vigor incluso antes que la propia Constitución de 1.999.

[27] Igualmente se encuentran vigentes, los siguientes actos de rango sublegal: (i) Reglamento de la Ley de Promoción y Protección de inversiones, publicado en Gaceta Oficial N° 37.489, del 22 de Julio de 2002 y el Decreto N° 2,095 Reglamento de Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, publicado en Gaceta Oficial N° 34.390, el 25 de Marzo de 1992.

en la Constitución venezolana, a lo largo de su sistema de normas, las cuales deben ser entendidas e interpretadas como un todo.

Sobran ejemplos de esta garantía, en derecho positivo venezolano, pero vale la pena hacer mención de la norma contenida en el artículos: (i) 19, donde se garantiza el ejercicio pleno de los derechos fundamentales a "toda persona", sin hacer discriminación; (ii) 116 en la cual se consagra el principio de no confiscación, en cuya redacción no hace distinción en el tratamiento y protección de la propiedad "de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras" y (iii) el artículo 301[28] en el cual se indica que la inversión extranjera está sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional.

Sobre este última garantía, existente y positivizada en el artículo 301 de la Constitución venezolana, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia tuvo la oportunidad de pronunciarse cuando decidió la posible inconstitucionalidad de los artículos 17, 22 y 23 del Decreto con rango y fuerza de Ley de Promoción y Protección de Inversiones, sentencia en la cual expresó lo siguiente:

> "Precisado lo anterior se hace enteramente lógico admitir que el ordenamiento jurídico patrio no puede, bajo ningún concepto, establecer discriminaciones o desigualdades fiscales en base a la nacionalidad de los contribuyentes y, menos aún, en perjuicio de los venezolanos, todo ello a tenor de lo previsto en el artículo 301 de la Carta Magna, el cual señala:
>
> (...)
>
> Es claro, pues, que en el caso *sub judice* –se reitera– no se está en presencia de la discriminación o desigualdad alegada por la parte actora, sino que, por el contrario, la norma impugnada es de un contenido perfectamente armónico con la parte *in fine* del artículo constitucional,

[28] Artículo 301: El Estado se reserva el uso de la política comercial para defender las actividades económicas de las empresas nacionales públicas y privadas. No se podrá otorgar a personas, empresas u organismos extranjeros regímenes más beneficiosos que los establecidos para los nacionales. La inversión extranjera está sujeta a las mismas condiciones que la inversión nacional.

> precedentemente transcrito, toda vez que de aquélla se desprende que tanto nacionales como extranjeros están sujetos al cumplimiento de los requisitos previstos en su parágrafo único cuando el contrato verse sobre la estabilidad de los regímenes de impuestos nacionales, entendiendo tales regímenes en la forma precisada *supra*."

Dentro de ese importantísimo instrumento normativo, encontramos una definición propia o lo que también se denomina, interpretación auténtica de la Ley sobre lo que debe entenderse a sus efectos por "inversión"[29]:

> "Artículo 3: A los efectos del presente Decreto-Ley, se entenderá por:
>
> 1) Inversión: Todo activo destinado a la producción de una renta, bajo cualquiera de las formas empresariales o contractuales permitidas por la legislación venezolana, **incluyendo bienes muebles e inmuebles, materiales o inmateriales**, sobre los cuales se ejerzan derechos de propiedad u otros derechos reales; títulos de crédito; **derechos a prestaciones que tengan valor económico; derechos de propiedad intelectual, incluyendo los conocimientos técnicos, el prestigio y la clientela**; y los derechos obtenidos conforme al derecho público, incluyendo las concesiones de exploración, de extracción o de explotación de recursos naturales y las de construcción, explotación, conservación y mantenimiento de obras públicas nacionales y para la prestación de servicios públicos nacionales, así como cualquier otro derecho conferido por ley, o por decisión administrativa adoptada en conformidad con la ley." (Destacado nuestro).

Claramente la Ley de promoción y protección de inversiones, la cual tiene por objeto proveer de un marco jurídico estable y previsible, para que las inversiones puedan desenvolverse en un ambiente de seguridad, hace especial, expresa y detallada mención a los intangibles y a los derechos que se tengan sobre ello acogiendo los mismos dentro del marco garantista allí establecido.

---

[29] De igual forma la Ley define de forma auténtica lo que debe considerarse como Inversión internacional; Inversión extranjera directa, inversión subregional, inversión de capital neutro e inversión de una Empresa Multinacional Andina; Inversionista internacional e Inversionista venezolano.

En ese sentido, además de comentar que en el desarrollo normativo de la Ley se establece una serie de garantías, que son aplicables para preservar tanto las inversiones extranjeras como las nacionales, de conformidad con el artículo 1 de dicha Ley y en concordancia, como vimos, con la norma contenida en el artículo 301 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En primer lugar encontramos que la norma contenida en el artículo 6, establece que: "*Las inversiones internacionales tendrán derecho a un trato justo y equitativo, conforme a las normas y criterios del derecho internacional* ***y no serán objeto de medidas arbitrarias o discriminatorias que obstaculicen su mantenimiento, gestión, utilización, disfrute, ampliación, venta o liquidación***".

Pero una norma que es relevante para analizar el tratamiento de las inversiones extranjeras en Venezuela, incluyendo las relativas a los intangibles, encontramos, la contenida en el artículo 12, la cual, dada su importancia, procedemos a citar:

> **"Artículo 12**: Las inversiones internacionales y en su caso, los inversionistas internacionales, tendrán derecho, **previo cumplimiento de la normativa interna y al pago de los tributos a los que hubiere lugar** a la transferencia de todos los pagos relacionados con las inversiones, tales como el capital inicial y las sumas adicionales necesarias para el mantenimiento, ampliación y desarrollo de la inversión; los beneficios, utilidades, rentas, intereses y dividendos; los fondos necesarios para el servicio y pago de los créditos internacionales vinculados a una inversión; **las regalías y otros pagos relativos al valor y la remuneración de los derechos de propiedad intelectual**; las indemnizaciones a que se refiere el artículo 11; el producto de la venta o liquidación, total o parcial, de una inversión y los pagos resultantes de la solución de controversias.
>
> Las transferencias se efectuarán sin demora, en moneda convertible, al tipo de cambio vigente el día de la transferencia de conformidad con las reglamentaciones de cambio en vigor para ese momento.
>
> Lo previsto en el presente artículo no será obstáculo para la aplicación e medidas, previstas en la ley, administrativas o judiciales para la

protección de los derechos de los acreedores o en el curso de procesos que se ventilen ante los Tribunales de la República.

Parágrafo Primero: Podrán limitarse temporalmente las transferencias, en forma equitativa y no discriminatoria, de conformidad con los criterios internacionalmente aceptados, cuando debido a una situación extraordinaria de carácter económico o financiero, la aplicación de lo previsto en este artículo resulte o pueda resultar en un grave trastorno de la balanza de pagos o de las reservas monetarias internacionales del país, que no sea posible solucionar adecuadamente mediante alguna medida alternativa. En estos casos, la medida que imponga la limitación deberá evitar todo daño innecesario a los intereses económicos, comerciales y financieros de las inversiones internacionales y de los inversionistas internacionales; y deberá ser liberada en la medida en que se corrija la situación extraordinaria que le hubiere dado origen y en consecuencia, disminuyan o se eliminen los graves trastornos de la balanza de pagos o de las reservas monetarias del país, o la amenaza de tales trastornos, según sea el caso.

Parágrafo Segundo: En los casos de conversión de deuda externa en inversión, las remisiones quedarán sujetas a los plazos y condiciones establecidas en la normativa rectora de esa modalidad de inversión.

A continuación pasamos a enumerar la red de tratados bilaterales que en materia de promoción y protección de inversiones, ha suscrito Venezuela con otros países:

N°	País	Título	Fecha	Publicado en la Gaceta Oficial N°
1.	Alemania	Ley Aprobatoria del Tratado entre la República de Venezuela y la **República Federal de Alemania** para la Promoción y Protección de Inversiones. Suscrito en Caracas, el 14 de mayo de 1996. Fecha de Entrada en Vigor: 16 de Octubre de 1998.	28/01/1998	36.383

Nº	País	Título	Fecha	Publicado en la Gaceta Oficial Nº
2.	Argentina	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República de Argentina** para la Promoción y Protección Reciproca de Inversiones. Suscrito en Caracas, el 16 de Noviembre de 1993. Entró en vigor el 1° de Julio de 1995.	01/11/1994	4.801
3.	Barbados	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre Venezuela y **Barbados** para la Promoción y Protección de las Inversiones. Suscrito en Bridgetown, el 15 de julio de 1994. Entró en vigor el 31 de octubre de 1995.	08/02/1995	4.853
4.	Belarús	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la **República de Belarús** sobre Promoción y Protección Recíproca de Inversiones.	24/03/2008	38.894
5.	Bélgica-Luxemburgo	Ley N° 89. Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y la **Unión Económica Belgo-Luxemburguesa** para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones.	04/01/2002	37.357
6.	Brasil	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República Federativa del Brasil** para la Promoción y Protección Recíproca de las Inversiones.	13/08/1997	36.268

Nº	País	Título	Fecha	Publicado en la Gaceta Oficial Nº
7.	Canadá	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de **Canadá** para la Promoción y la Protección de Inversiones. Suscrito en Caracas, el 1 de julio de 1996. publicado entró en vigor el 28 de enero de 1998.	20/01/1998	5.207
8.	Chile	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República de Chile** sobre Promoción y Protección de Inversiones. Suscrito en Santiago de Chile, el 2 de abril de 1993. publicado. Entró en vigor el 25 de mayo de 1995.	29/12/1994	4.830
9.	Costa Rica	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre la República de Venezuela y la **República de Costa Rica** para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones.	28/01/1998	36.383
10	Cuba	Ley Aprobatoria del «Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República de Cuba** para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones».	05/04/2004	37.913
11.	Dinamarca	Ley Aprobatoria entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno del **Reino de Dinamarca** sobre la Promoción y la Protección Recíproca de las Inversiones, suscrito en Caracas, el 28 de noviembre de 1994. Suscrito en Caracas, el 28 de noviembre de 1994. Entró en vigor el 19 de septiembre de 1996.	23/07/1996	5.080

N°	País	Título	Fecha	Publicado en la Gaceta Oficial N°
12.	Ecuador	Ley Aprobatoria del Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República del Ecuador** para la Promoción y Protección Recíprocas de Inversiones. Suscrito en Caracas, el 28 de noviembre de 1993. Entró en vigor el 1° de febrero de 1995.	02/11/1994	4.802
13.	España	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre la República de Venezuela y el **Reino de España** para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones. Suscrito En Caracas, El 2 De Noviembre De 1995. Entró En Vigor El 10 De Septiembre De 1997.	01/09/1997	36.281
14.	Francia	Ley Aprobatoria del Acuerdo sobre Promoción y Protección Reciproca de Inversiones. Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la **República Francesa** para la Promoción y la Protección Recíprocas de Inversiones.	11/03/2004	37.896
15.	Gran Bretaña e Irlanda del Norte	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno del **Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte** para la Promoción y la Protección de Inversiones, suscrito en Londres el 15 de marzo de 1995. Suscrito en Londres, el 15 de Marzo de 1995. Entró en vigor el 1° de Agosto de 1996.	30/07/1996	36.010

N°	País	Título	Fecha	Publicado en la Gaceta Oficial N°
16.	Irán	Ley Aprobatoria del Acuerdo sobre la Promoción y Protección Reciproca de Inversiones entre el gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la **República Islámica de Irán**.	02/03/2006	38.389
17.	Lituania	Ley Aprobatoria del Acuerdo de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República de Lituania** para la Promoción y Protección de Inversiones. Suscrito En Caracas, El 24 de Abril de 1995. Entró en vigor el 1° de Agosto de 1996.	23/07/1996	5.080
18.	Países Bajos (Holanda)	Ley Aprobatoria del Convenio para el Estímulo y Protección Recíproca de las Inversiones entre la República de Venezuela y el **Reino de los Países Bajos**. Suscrito en Caracas, el 22 de Octubre de 1991. Entró en vigor el 1° de Noviembre de 1993[30].	06/08/1993	35.269
19.	Paraguay	Ley Aprobatoria del Convenio sobre Promoción y Protección Recíproca de Inversiones entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República del Paraguay**. Suscrito en Asunción, el 5 de septiembre de 1996. Entró en vigor el 14 de noviembre de 1997.	29/09/1997	36.301

[30] De acuerdo con la información que tenemos a la fecha de la terminación de este trabajo, el Ministro de Relaciones Exteriores del Reino de los Países Bajos reconoció mediante nota de prensa publicada en fecha 9 de mayo de 2008, en la cual se indicó que la República Bolivariana de Venezuela, denunció el tratado, dándolo por terminado de forma unilateral en fecha 30 de abril de 2008, con lo cual ésta denuncia tendría efectos desde el 1° de noviembre de 2008 y de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 de dicho tratado, las inversiones efectuadas antes de esa fecha serán susceptibles de aplicación del mismo hasta por 15 años.

Nº	País	Título	Fecha	Publicado en la Gaceta Oficial Nº
20	Perú	Ley Aprobatoria del Convenio entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República del Perú** sobre Promoción y Protección de Inversiones. Suscrito en Caracas, el 12 de enero de 1996. Fecha de entrada en vigor el 18 de septiembre de 1997.	11/08/1997	36.266
21	Portugal	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República Portuguesa** para la Promoción y Protección Recíprocas de las Inversiones. Suscrito en Caracas, el 17 de Junio de 1994. Entró en vigor el 7 de Octubre de 1995.	26/01/1995	4.846
22	Rusia	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la **Federación de Rusia** sobre la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones.	02/06/2009	39.191
23	República Checa	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre la República de Venezuela y la **República Checa** para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones, suscrito en Caracas el 27 de abril de 1995. Suscrito en Caracas, el 27 de abril de 1995. Entró en vigor el 23 de julio de 1996.	17/07/1996	36.002

Nº	País	Título	Fecha	Publicado en la Gaceta Oficial Nº
24.	Suecia	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno del **Reino de Suecia** para la Promoción y Protección reciproca de Inversiones. Suscrito en Caracas, el 25 de Noviembre de 1996. Entró en vigor el 5 de Enero de 1998.	18/12/1997	5.192
25.	Suiza	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y la **Confederación Suiza** para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones. Entró en Vigor el de 30 De Noviembre De 1994.	01/11/1994	4.801
26.	Uruguay	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Venezuela y el Gobierno de la **República Oriental del Uruguay** para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones.	18/05/1998	36.519
27.	Vietnam	Ley Aprobatoria del Acuerdo entre el Gobierno de la República Bolivariana de Venezuela y el Gobierno de la **República Socialista de Vietnam**, para la Promoción y Protección de las Inversiones.	04/05/2009	39.170

En cada uno de estos tratados hay un reconocimiento expreso sobre el alcance de la protección no sólo a bienes materiales sino a todas aquellas inversiones caracterizadas en intangibles. Expresamente se establece la posibilidad de repatriar bienes intangibles.

Así por ejemplo encontramos en el literal d) del artículo primero del convenio suscrito con la República Federal de Alemania lo siguiente:

> **"Artículo 1**: A los fines del presente Tratado
>
> 1.- El concepto de "inversiones" designa todo tipo de activo, en particular, pero no exclusivamente:
>
> d) los derechos de propiedad intelectual, tales como los derechos de autor, patentes, modelos de utilidad, diseños y modelos industriales y comerciales, marcas, nombres comerciales, secretos industriales y comerciales, procedimientos tecnológicos. "Know how" (conocimientos técnicos y gerenciales), y "good will" (prestigio y clientela)";

Como se puede apreciar claramente dentro del concepto de inversiones las partes incorporaron los derechos de propiedad intelectual, utilizando para ello una enunciación abierta, con el fin de no agotar la misma, con las manifestaciones de propiedad intelectual conocidas en el momento de la suscripción del acuerdo.

Esta enunciación se repite más o menos de la misma forma en el resto de los tratados y aunque en algunos se hace una mención más detallada o técnica de las categorías de bienes intangibles, en todos los tratados se hace mención expresa y abierta a la inclusión a la propiedad intelectual como elementos integrantes de la inversión.

En consecuencia los Estados partes se han comprometido a promover las inversiones en cada uno de los Estados y a darle un trato justo y equitativo de las inversiones provenientes del otro Estado, sin crear obstáculos para el goce, uso, disposición o administración de las mismas. Se comprometieron entonces los Estados a otorgar protección, reconocimiento y repatriación de las inversiones dentro de las cuales han incluidas las relativas a la propiedad intelectual.

6. La salida de Venezuela de la Comunidad Andina de Naciones (CAN): Un evento de implicaciones importantes en el Derecho venezolano, especial referencia al régimen de propiedad industrial

Mientras nuestro país formó parte de la Comunidad Andina de Naciones ("CAN"), los órganos e instituciones de integración regional,

tales como la Comisión, la Junta y la Secretaría General, el Consejo Presidencial Andino y el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, en ejercicio de sus competencias dictaron diversas decisiones, normas, regulaciones y resoluciones, la mayoría de ellas de carácter vinculante y obligatorio para todos los Países Miembros de la CAN, incluyendo Venezuela[31].

En el marco de la CAN se han emitido una serie de decisiones y regulaciones, algunas de las cuales tienen rango y fuerza de ley, como es el caso de las Decisiones de la Comisión, y en consecuencia, son de aplicación directa e inmediata en los Países que integran la Comunidad Andina con carácter preferente sobre el ordenamiento jurídico interno de cada Estado.

Así está establecido en el Derecho Comunitario, concretamente en el Tratado Constitutivo del Tribunal Andino de Justicia que establece en sus artículos 2, 3 y 4, lo siguiente:

> "**Artículo 2**: Las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina";
>
> "**Artículo 3**: Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior. Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro;"
>
> "**Artículo 4**: Los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida alguna

[31] SUÁREZ, JORGE LUIS: "El Derecho Administrativo en los Procesos de Integración: La Comunidad Andina". Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas, 2005. Págs. 134 y ss.

> que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación".

En el caso Venezolano, el régimen de la CAN y la aplicación directa e inmediata de sus normas en el ordenamiento jurídico venezolano antes de la Constitución de 1.999, tuvo su fundamento en normas del Tratado Constitutivo del Tribunal Andino de Justicia[32].

Posteriormente, con la entrada en vigencia de la Constitución de 1.999, esa aplicación directa e inmediata tiene fundamento, en lo establecido en la parte final del artículo 153 de la Constitución, conforme la cual el constituyente expresamente consagra lo siguiente:

> "**Artículo 153**: La República **promoverá y favorecerá la integración latinoamericana y caribeña**, en aras de avanzar hacia la creación de una Comunidad de Naciones, defendiendo los intereses económicos, sociales, culturales, políticos y ambientales de la región. La República podrá suscribir tratados internacionales que conjuguen y coordinen esfuerzos para promover el desarrollo común de nuestras naciones, y que aseguren el bienestar de los pueblos y la seguridad colectiva de sus habitantes. Para estos fines, la República podrá atribuir a organizaciones supranacionales, mediante tratados, el ejercicio de las competencias necesarias para llevar a cabo estos procesos de integración. Dentro de las políticas de integración y unión con Latinoamérica y el Caribe, la República privilegiará relaciones con Iberoamérica, procurando sea una política común de toda nuestra América Latina. **Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte integrante del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna**" (Destacado nuestro).

Ahora bien, de conformidad con las normas del propio acuerdo y con la disposición constitucional antes transcrita, las referidas Decisiones de la CAN, dejando a salvo aquellas que no han entrado en vigencia por

---

[32] SILVA ARANGUREN, Antonio: "La aplicación directa de las normas andinas: el posible fin de una incertidumbre. Publicado en la Obra Colectiva Ensayos de Derecho Administrativo. Libro Homenaje a Nectario Andrade Labarca. Vol. II. Caracas. Tribunal Supremo de Justicia. Págs. 713 y ss".

la existencia de una *vacatio legis*, o aquellas que tienen carácter programático y que están en espera del desarrollo legislativo o reglamentario correspondiente, contemplan normas vinculantes y de aplicación directa, inmediata y preferente sobre las normas nacionales de los países Miembros de la CAN.

En consecuencia, para la fecha en que el Ejecutivo Nacional anunció el retiro de Venezuela de la CAN, las decisiones de la Comisión, eran vinculantes para Venezuela y formaban parte de su ordenamiento jurídico.

El 22 abril de 2006 la Secretaría General de la CAN recibió en su sede en Lima, una comunicación del Canciller de Venezuela por medio de la cual se informó la decisión del Gobierno venezolano de denunciar el Acuerdo de Cartagena, que es el tratado internacional constitutivo de la CAN. La denuncia es uno de los mecanismos que existen en el Derecho Internacional Público para que un estado se retire de un tratado del cual es parte, todo ello de conformidad con el artículo 42 y siguientes de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Con ocasión de la denuncia del Acuerdo de Cartagena a la que hemos hecho referencia, han cesado para la República Bolivariana de Venezuela los derechos y obligaciones que tenía como miembro del mismo.

Un punto de importancia capital, para entender las consecuencias de la salida de Venezuela de la CAN, es que si bien cuando Venezuela formó parte del acuerdo de Cartagena, existían disposiciones legales de derecho interno que regulaban situaciones, que a su vez se encontraban regladas en las Decisiones de Comisión de la CAN, las normas de derecho interno, fueron temporalmente desplazadas por acción y efecto de la aplicación preferente de las normas comunitarias[33].

[33] Ver la reciente sentencia mediante la cual se interpreta el Artículo 133 de la Constitución respecto a la vigencia de las normas CAN, en tanto y en cuanto se encuentra vigente el tratado de integración. Sala Constitucional, Sentencia de fecha 04/07/2012.

A partir del momento en que Venezuela se retiró de la CAN la legislación nacional que fue temporalmente desplazada, por efecto como se dijo, de la aplicación preferente de la normativa comunitaria, recuperó su pleno vigor, lo cual significa que Venezuela no estaría obligada a respetar o a seguir la misma regulación establecida en el Derecho Comunitario.

El problema de la vigencia sobrevenida de la normativa interna, es sin duda su vetustez.

Vale la pena traer a colación la forma en que restituyó y comenzó la aplicación de la Ley de Propiedad Industrial, fue publicada en la Gaceta Oficial Nº 25.227 de fecha 10 de diciembre de 1.956[34].

En fecha 17 de septiembre de 2008 fue publicado en el diario Últimas Noticias un Aviso Oficial de fecha 12 de septiembre de 2008 y emitido por el Ministerio del Poder Popular para las Industrial Ligeras y Comercio- Servicio Autónomo de la Propiedad Intelectual– MPPIL-CO-SAPI, en el cual se les "**recuerda**" a los usuarios, interesados y al público en general que, como consecuencia de la denuncia por parte de Venezuela de la Comunidad Andina (CAN) en fecha 22 de abril de 2006; "*se restituirá la aplicación en su totalidad de la Ley de propiedad Industrial vigente en nuestro país.*"

En el Aviso Oficial anteriormente descrito se indicó que la Ley será aplicada de manera "íntegra" y que las normas vigentes son las siguientes: (i) Ley de Propiedad Industrial; (ii) Ley Orgánica de Procedimientos

[34] Vale la pena destacar en este punto que el Colegio Venezolano de Agentes de la Propiedad Industrial (COVAPI), vista la desaplicación por parte del Estado Venezolano de las normas contenidas en la Decisión 486 del Acuerdo de Cartagena, en materia de propiedad intelectual, intentaron ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, para intentar acción popular de inconstitucionalidad interpuesta conjuntamente con pretensión cautelar, contra la Ley de Propiedad Industrial publicada en la Gaceta Oficial Nº 25.227 de fecha 10 de diciembre de 1.956, especialmente contra las normas contenidas en los artículos 9; 15, numeral primero; 27; 31; literal b del artículo 36, 61, 63, 75, 77 y 78, por considerar que los mismos atentan y violan flagrantemente derechos fundamentales reconocidos y tutelados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Administrativos; (iii) Ley Orgánica de Simplificación de Trámites Administrativos; (iv) Ley de Timbres Fiscales y (v) Ley de Registro Público y del Notariado.

Visto lo anterior es importante resaltar que desde el momento en que se realizó la denuncia de Venezuela de la CAN la Oficina de Marcas siguió aplicando la normativa Andina vigente Decisión 486 Régimen Común sobre Propiedad Industrial hasta el 17/09/2008, por lo que durante un poco más de dos años las normas dictadas por la CAN específicamente en materia de Propiedad Industrial se continuaron aplicando sin que existiese duda sobre su vigencia.

Hasta que apareció el Aviso Oficial que restituyó la aplicación "íntegra" de la Ley de Propiedad Industrial, todos aquellos mecanismos previstos en la Decisión 486 se mantuvieron en vigencia, tales como los procedimientos relativos a las solicitudes para la obtención de los derechos de exclusividad; los recursos administrativos y judiciales para la tutela de los derechos, las publicaciones en la forma expresamente prevista, la clasificación internacional de las marcas; los requisitos para la renovación, el concepto de novedad de las patentes; entre otros.

Como consecuencia de todo lo anteriormente comentado el Servicio Autónomo de la Propiedad Intelectual actuó como un órgano legislativo al poner en vigencia una ley que estaba parcialmente derogada la Ley de Propiedad Industrial de 1955; por lo que este órgano administrativo ignoró que le corresponde a la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia hacer interpretaciones vinculantes de los regímenes jurídicos.

Tal como hemos venido comentando, el desarrollo tecnológico y el ingente intercambio comercial internacional, han hecho que el mundo de los intangibles haya mutado a formas que para hace pocos años no era previsible. Recordemos que en materia de intangibles el límite está en la razón y el intelecto humano, así que las posibilidad de de evolución es igual de infinita.

Esta vertiginosa evolución, ha ido siendo atendida por la legislaciones internas de forma paulatina, pero sin duda que los organismos multilaterales especializados en el tema de propiedad intelectual, consientes de este dinámico comportamiento del sector y de la progresividad de los derechos, se han dado a la tarea de adaptar sus normas para otorgar reconocimiento y protección, cada vez más eficaces.

El estado de la situación en Venezuela, con la aplicación y vigencia sobrevenida de de una normativa tan vetusta en materia de intangibles, como es la Ley de Propiedad Industrial de 1.956, trae como consecuencia que: (i) situaciones que se encontraban reguladas en la normativa comunitaria moderna, ahora no encuentren regulación o (ii) situaciones que se encontraban reguladas de una forma más garantista, ahora encuentren una regulación menos ventajosa.

Lo anterior, en nuestro criterio genera una serie de situaciones inconstitucionales que vale la pena reseñar, aunque sea de forma muy resumida. Veamos la inconstitucionalidad caso por caso:

A. Lapso de duración de las patentes de invención (Artículo 9 de la Ley de Propiedad Industrial de 1956 *versus* artículo 50 de la Decisión 486)

Por aplicación de la norma contenida en el artículo 9 de la Ley de Propiedad Industrial, el tiempo de protección para las patentes de invención se ve reducido de veinte (20) a cinco (05) *–y hasta un máximo de diez (10) años–* lo cual deja en evidencia la minusvalía del sistema progresivo, en el cual se establecía mayor protección a las patentes de invención frente a uno donde se reduce a menos de la mitad.

Adicionalmente, el **Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC)** en su artículo 33, prevé la validez de la patente por un período mínimo de veinte (20) años, contados desde la fecha de presentación de la solicitud.

Por lo tanto, queda en evidencia que la disposición contenida en el artículo 9 de Ley de Propiedad Industrial: (i) otorga una protección menor que la prevista en la normativa comunitaria andina para las patentes de invención y (ii) no se adapta a la normativa establecida en los **ADPIC**; en vista de lo cual luce evidente su inconstitucionalidad por inobservancia de lo dispuesto en los artículos 19 y 98 de la Constitución.

B. La no patentabilidad expresa de las bebidas y artículos alimenticios, medicamentos, las preparaciones farmacéuticas medicinales y las preparaciones, reacciones y combinaciones químicas (Artículo 15 de la Ley de Propiedad Industrial de 1955 *versus* artículos 14, 15, 20 y 21 de la Decisión 486)

A diferencia del primer caso denunciado, en el cual queda en evidencia un retroceso o minusvalía en la protección de los derechos, en el presente, se observa con meridiana claridad, una situación en la cual la normativa contenida en la Ley de Propiedad Industrial, sencillamente no otorga protección alguna.

En efecto, en el artículo 15 de la Ley se establece lo siguiente que "***No son patentables: 1. Las bebidas y artículos alimenticios, sean para el hombre o para los animales; los medicamentos de toda especie; las preparaciones farmacéuticas medicinales y las preparaciones, reacciones y combinaciones químicas; (...)***"

Como se puede apreciar con facilidad, la disposición citada prohíbe expresamente la patentabilidad de las bebidas y artículos alimenticios, medicamentos, las preparaciones farmacéuticas medicinales y las preparaciones, reacciones y combinaciones químicas, lo cual no sólo es un notable retroceso en el sistema de protección establecido en la Decisión 486 (artículos 14, 15, 20 y 21), sino que además contraviene lo establecido en el artículo 27.1 del ADPIC que contempla el principio de acuerdo con el cual *"(...) las patentes se podrán obtener y los derechos*

de patentes podrán gozar sin discriminación por el lugar de la invención, el campo de la tecnología o el hecho de que los productos sean importados o producidos en el país (...)".

C. Eliminación de la protección de las marcas de servicio (Artículo 27 de la Ley de Propiedad Industrial de 1955 versus artículos 134, 138 y 151 de la Decisión 486)

La **Ley de Propiedad Intelectual, específicamente en su artículo 27,** elimina completamente la protección de las marcas de servicio, cuya protección existía bajo el ámbito de aplicación de la Decisión 486, específicamente en la norma contenida en su artículo 134.

La necesidad de regular a las marcas de servicio no influye solamente sobre su ubicación en el clasificador que a tales efectos se utilice para agrupar bienes relacionados; muy por el contrario, tiene efectos jurídicos importantes, que podemos ver más claramente cuando lo diferenciamos con las marcas de productos. Mientras que el uso de una marca de producto se constata cuando ésta se fija al bien que se pretende distinguir, la marca de servicio cumple su función identificadora mediante su colocación en los lugares donde se brindan los servicios o sobre elementos vinculados con dicho servicios como la papelería, uniformes, rotulaciones en vehículos, entre otros. Omitir su regulación significaría dejar a un importante sector comercial de la sociedad sin poder proteger las prestaciones (o servicios) que proveen en el marco de sus actividades.

Como se puede apreciar, la Ley de Propiedad Industrial de 1.956, no protege de forma alguna las marcas de servicio, verificándose en la denunciada Ley, la inobservancia del principio de progresividad respecto de la obligación del Estado de garantizar el goce y ejercicio del derecho a la protección de las marcas, como manifestaciones típicas de la propiedad industrial.

AVDT
Asociación Venezolana de Derecho Tributario

D. Eliminación del plazo de gracia establecido en el artículo 153 de la Decisión 486 para la renovación de las marcas

Otra de las inconstitucionalidades que se generan por la aplicación sobrevenida de una Ley que no se adapta al sistema de protección moderno de los derechos de propiedad intelectual, está en la ausencia de los plazos de gracia para la renovación de los registros de marcas, en comparación con el sistema que hasta la fecha el Estado Venezolano venía aplicando.

En efecto, a continuación en los artículos 31 y 36 de la Ley de Propiedad Industrial, hay una ausencia de un plazo de gracia a los efectos de proceder a renovar una marca.

En contraste con esta regulación, el sistema moderno contenido en la Decisión 486, sí establece un plazo de gracias de seis (06) meses para la renovación de las marcas.

De igual manera, luce oportuno mencionar que el otorgamiento de un plazo de gracia a efectos de la renovación de registros de marcas es una obligación asumida por el estado en el marco de lo establecido en el artículo 5*bis*.1 del ADPIC, que expresamente prevé *"(...) Se concederá un plazo de gracia, **que deberá ser de seis meses como mínimo** para el pago de las tasas previstas para el mantenimiento de los derechos de propiedad industrial (...)"* (Destacado nuestro).

E. Reducción del plazo a transcurrir a efectos que opere la caducidad del registro de marcas por falta de uso

De conformidad con lo dispuesto en el literal d) del artículo 36 de la vetusta Ley de Propiedad Industrial, el registro de una marca quedará sin efecto cuando *"(...) caduque por no haberse hecho uso de la marca durante dos años consecutivos (...)"*, disposición que contrasta con lo establecido en el artículo 165 de la Decisión 486, de acuerdo con el cual el registro de una marca podrá ser cancelado –a solicitud de persona interesada– *"(...) cuando sin motivo justificado la marca no se hubiese*

utilizado en al menos uno de los Países Miembros, por su titular, por un licenciatario o por otra persona autorizada para ello ***durante los tres años consecutivos precedentes a la fecha en que se inicie la acción de cancelación*** *(...)"* (Destacado nuestro).

F. Supresión del régimen de licencias obligatorias en materia de patentes

A diferencia de la Decisión 486, la Ley de Propiedad Industrial carece de un régimen de licencias obligatorias que permita la explotación de una patente perteneciente a un tercero, principalmente:

- Cuando este no la estuviere explotando;
- Ante la existencia de razones de interés público, de emergencia, o de seguridad nacional; y/o
- Cuando su titular incurriere en prácticas de abuso de posición dominante en el mercado.

Se trata pues de un régimen que da coherencia al sistema de protección de patentes, al establecer un balance entre los derechos particulares de los titulares de patentes y –en el caso del particular b)– los derechos de orden colectivo, como serían el derecho a la vida y el derecho a la salud.

El principal beneficiario de este particular régimen sería el colectivo, toda vez que, ante situaciones de interés público, de emergencia, o de seguridad nacional, el Estado podría – *bien directamente o a través de un tercero*– fabricar, importar y/o distribuir un producto patentado, los producidos con ocasión del procedimiento patentado o el uso integral del procedimiento patentado, sin que imperantemente mediare el consentimiento del titular de la patente.

La inexistencia de tal régimen en la Ley de Propiedad Industrial supone –de suyo– un retroceso respecto del régimen previsto en la Decisión 486.

G. Supresión de la protección de los esquemas de trazado de circuitos integrados

En contraste con lo dispuesto en los artículos 86 *–y siguientes, hasta el 112–* de la Decisión 486, la Ley de Propiedad Industrial de 1.956, carece de un régimen de protección de los esquemas de trazado de circuitos integrados, lo cual evidencia una merma en el ámbito de protección de los derechos de propiedad intelectual en nuestro país.

La creciente importancia de los llamados «**semiconductores**» –circuitos integrados o microchip– en distintos sectores de la industria nacional (telefonía, equipos electrónicos, máquinas, industria petrolera, etc.), el alto costo que implica diseñarlos y la facilidad con que pueden ser copiados requiere su protección.

Esta omisión además de poner en una situación de desventaja a nuestro país frente a otros, representa una inobservancia de obligaciones internacionales, asumidas en el marco del ADPIC, específicamente de acuerdo con su artículo 35 que expresamente establece que *"(...) Los Miembros convienen en otorgar protección a los esquemas de trazado (topografías) de circuitos integrados (...)"*, con lo cual se presenta en clara contravención de lo dispuesto en los artículos 19 y 98 de la Constitución.

H. Supresión de la protección de las marcas colectivas, las marcas de certificación y las denominaciones de origen

- Con relación a las marcas colectivas: La marca colectiva es entendida como aquellas que sirven para distinguir productos o servicios pertenecientes a empresas diferentes pero que tienen un origen u otras características en común, y que la utilizan bajo el control de un titular. A diferencia de otras modalidades de marcas, en ésta el titular es una entidad colectiva, como podrían ser: cooperativas, una federación, empresas de producción social, asociaciones civiles o cualquier otra forma asociativa.

Se trata de una figura que, entre otros, permite la asociación de pequeños y medianos empresarios a efectos de la producción y/o comercialización de sus productos y/o servicios y la posibilidad que estos –colectivamente agrupados en una sola entidad– intervengan en el mercado pudiendo inclusive competir con empresas de mayor envergadura, por lo que puede colegirse una clara relevancia de esta figura desde el punto de vista social.

Por lo tanto, es un instrumento de organización para el fortalecimiento de las pequeñas y medianas asociaciones cooperativas, en sectores tales como: alimentos, industria, vivienda, turismo y servicio y de allí su importancia en el desarrollo industrial y comercial de Venezuela.

Están reguladas en la Convención de la Unión de París, en su artículo 7 bis, al imponer a los países miembros el compromiso de admitir el registro de la protección de las marcas colectivas pertenecientes a colectividades cuya existencia no sea contraria a la Ley del país de origen, aunque esas colectividades no posean establecimiento industrial o comercial.

Ahora bien, es el caso que a diferencia de lo dispuesto en los artículos 180, 181, 182, 183 y 184, respectivamente, de la Decisión 486, la Ley de Propiedad Industrial no dispone un régimen de protección para esta importante figura, a lo cual se encuentra obligada la República en el marco de lo establecido en el artículo 7*bis* del Convenio de París.

- Con relación a las marcas de certificación: En el caso de las marcas de certificación, cuya protección no prevé la Ley de Propiedad Industrial, dicho cuerpo normativo contrasta con la Decisión 486, cuyo régimen de protección de dicha figura se encuentra dispuesto entre sus artículos 185 y 189, respectivamente.

  Se entiende por marca de certificación un signo destinado a ser aplicado a productos o servicios cuya calidad u otras características han sido certificadas por el titular de la marca. Es decir, por

un lado garantiza que el producto o servicio certificado atienda a los patrones preestablecidos por su titular pero al mismo tiempo el consumidor tendrá plena garantía de que éstos fueron elaborados de la manera ofertada, todo lo cual indica la necesidad de regular las marcas de certificación para proteger principalmente al público de tentativas de aprovechamiento indebido de signos que, empleados de mala fe, podrían resultar en serios perjuicios para los consumidores; verificándose en la denunciada Ley, la inobservancia del principio de progresividad respecto de la obligación del Estado de garantizar el goce y ejercicio del derecho a la protección de las marcas.

- Con relación a las denominaciones de origen y las indicaciones de procedencia: La figura de las denominaciones de origen y las indicaciones de procedencia se encontraban protegidas en nuestro país, con ocasión de lo establecido en los artículos 201 al 223 de la Decisión 486, y en la actualidad carece de protección ante la ausencia de un régimen que así lo prevea en la Ley de Propiedad Industrial.

  El alcance de las **denominaciones de origen** es bastante amplio, pues éstas no solo indican el origen del producto o servicio, sino también sirven para asegurar que estos se revistan de características peculiares, dependientes, principalmente, de factores geográficos.

  Por su parte, **las indicaciones de procedencia** se prestan a informar al público en general sobre el origen de un producto o servicio. Su vinculación con el producto no es dependiente de factores geográficos. Como consecuencia, todos los productores o prestadores de servicio establecidos en determinado país, ciudad, localidad o región tendrán legitimación para hacer uso de la indicación de procedencia

  Ambas brindan como beneficio la mejora de la comercialización de los productos, facilitando el acceso al mercado a través de

una marca de renombre como la denominación de origen o indicación de procedencia y los mayores beneficiarios son las cooperativas o pequeños campesinos, que, generalmente, poseen menor experiencia.

Más allá del hecho que dicha figura representa un instrumento para el posicionamiento de productos de fabricación nacional en los mercados internacionales, y que en nuestro país existen ya tres (3) denominaciones de origen cuya protección ha sido declarada y de la cual los venezolanos nos sentimos, por un lado orgullosos y por otro lado insatisfechos pues deberían ser más, sin embargo éstas son: "COCUY PECAYERO"; "CACAO DE CHUAO" y "RON DE VENEZUELA".

La República asumió la obligación de proteger estas denominación de origen en el marco de lo establecido en el artículo 1° ítem 2 de la Convención de la Unión de París al prever que la protección de la Propiedad industrial alcanza, entre otros, las **"indicaciones de procedencia"** y las **"denominaciones de origen"** así como el artículo 22 del Acuerdo sobre los ADPIC.

La ausencia de protección de las marcas colectivas y de certificación, así como las denominaciones de origen, en la Ley de Propiedad Industrial coloca a dicho cuerpo normativo en una situación de inconstitucionalidad por violación de los artículos 19 y 98 de nuestro Carta Magna, al establecer un ámbito de protección inferior al previsto bajo el amparo de la Decisión 486, en clara inobservancia del principio de progresividad al cual se ha hecho ya referencia.

I. Supresión de la protección de los signos notoriamente conocidos

En el caso de los signos notoriamente conocidos, cuya protección no prevé la Ley de Propiedad Industrial, dicho cuerpo normativo contrasta con la Decisión 486, cuyo régimen de protección de dicha figura se encuentra dispuesto entre sus artículos 224 al 236, respectivamente.

Nuestro sistema de marcas –mientras estuvo vigente la Decisión 486– se fundamentó en dos principios que podían estar sujetos a una eventual excepción. De acuerdo con el primero, el derecho sobre una marca nace con su inscripción en el registro. El segundo principio limita al titular de la marca a que se pueda oponer a un registro o prohibir su uso por parte de un tercero sólo si el signo es idéntico o similar. Sin embargo, a los fines que el titular de una marca no registrada pudiera oponerse a una marca capaz de generar confusión, asociación o dilución con la suya, podía fundamentar excepcionalmente su protección en base a la notoriedad que hubiere alcanzado.

J. Supresión del régimen de medidas de observancia de derechos de propiedad industrial, incluyendo el desarrollo de las medidas cautelares y medidas en frontera

En la concepción moderna del reconocimiento y protección de los bienes intangibles, las efectivas medidas de observancia son indispensables a efectos de la real y efectiva tutela de los derechos de propiedad intelectual. No en balde, acuerdos como el Convenio de París y el Acuerdo sobre los ADPIC establecen para sus signatarios la obligación de prever disposiciones legislativas a tal respecto.

Durante la vigencia de la Decisión 486 en nuestro país, se mantuvo en vigor un entramado de normas contenidos en el Título XV de dicho cuerpo normativo, con lo cual se contaba con una normativa general acerca de las acciones por infracciones de derechos de propiedad industrial, incluyendo de manera específica: (i) las acciones que podrían intentar los titulares de derechos de propiedad industrial; (ii) lo que podría pretenderse *–de manera específica–* en el marco de acciones civiles por la infracción de patentes y marcas; (iii) patentes y marcas y (iv) los criterios a tenerse en consideración a efectos de determinar las indemnizaciones por daños y perjuicios derivados de la infracción de derechos de propiedad industrial.

No menos importante es el hecho que en el marco del título de la decisión 486 al cual se hace referencia en el párrafo que antecede, se previeron capítulos separados relativos a la posibilidad de solicitar medidas cautelares –inclusive anticipadas– así como medidas en frontera, todo lo cual indiscutiblemente contribuía a configurar un clima de seguridad jurídica en el país, particularmente respecto de la tutela de los derechos intelectuales.

Ahora bien, es el caso que la Ley de Propiedad Industrial carece de un desarrollo de las medidas de observancia de los derechos de propiedad industrial que asegure de manera efectiva la tutela de los mismos, lo cual representa no sólo una disminución del estándar de protección de estos derechos –*los intelectuales*– sino igualmente la inobservancia de obligaciones asumidas por el Estado con ocasión de –*entre otros*– lo establecido en el artículo 41, y siguientes, del Acuerdo Sobre los ADPIC.

K. Supresión de la protección de los secretos empresariales

A pesar que el secreto empresarial, se encuentra reconocido y protegido de alguna manera en nuestra Constitución, no podemos dejar de mencionar estar retroceso en las normas que rigen en materia de intangibles.

Así pues, vale la pena destacar el contenido del artículo 48 de nuestra Carta Magna, en el cual se establece que en este Estado Social de Derecho y de Justicia: "[s]*e garantiza el secreto e* ***inviolabilidad de las comunicaciones privadas en todas sus formas***. *No podrán ser interferidas* ***sino por orden de un tribunal competente***, *con el cumplimiento de las disposiciones legales y preservándose el secreto de lo privado que no guarde relación con el correspondiente proceso*" (Destacado nuestro).

En efecto, la protección de los secretos empresariales en la vetusta Ley de Propiedad Industrial tampoco prevé su protección, figura ampliamente regulada en los artículos 260 al 266 de la Decisión 486.

Adicionalmente, el **ADPIC** en su artículo 39, prevé la protección y requisitos que deberán reunir los secretos empresariales para ser objeto de tutela, así como las condiciones para resguardar la divulgación de los datos de prueba que se hubieren presentado con ocasión de obtener la autorización necesaria para la comercialización de productos farmacéuticos o agrícolas.

L. Situaciones y regulaciones adjetivas que hacen que el procedimiento de registro y protección de los derechos de propiedad industrial se encuentre desfavorablemente regulado en la Ley de Propiedad Industrial (Violación a los artículos 19, 21, 49 y 141 de la Constitución)

Además de las denuncias de derecho sustantivo, nuestra representada debe denunciar, adicionalmente, que el procedimiento establecido en la Ley de Propiedad Industrial, es mucho menos garantista, menos eficiente, poco expedito y menos económico que el establecido en la normativa comunitaria.

La hoy nuevamente vigente Ley de Propiedad Industrial y en general el procedimiento que en ella se establece, además de desmejorar la situación de los particulares que intervienen en los procedimientos, no se adaptan a los paradigmas procedimentales modernos.

II

TRATAMIENTO IMPOSITIVO APLICABLE A LOS INTANGIBLES EN VENEZUELA

1. El Impuesto sobre la Renta

A. Características generales del tributo. Especial referencia a los intangibles.

Es imposible reseñar de forma crítica la imposición directa de los intangibles en nuestra legislación sin hacer, aunque sea, un examen muy resumido de las características generales del Impuesto sobre la Renta adoptado en nuestro país[35].

En ese sentido debemos advertir que nuestro sistema de imposición a la renta, devine de un único texto de rango legal, un reglamento general y uno particular en materia de retenciones en la fuente.

¿Cuál es el hecho generador del Impuesto sobre la Renta en Venezuela?, aspecto que se ha desarrollado de forma profusa en la doctrina y jurisprudencia patria, nuestro legislador lo expresa sucintamente en el artículo primero de la Ley: "*Los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie*".

[35] AAVV, SOL GIL, Jesús (Coordinador): "60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela, Evolución Histórica y Estudios de la Ley Vigente", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003 y PALACIOS, LEONARDO y KORODY, JUAN: "Los Principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta, en XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Margarita, Octubre 2008.

Desde el punto vista de macroeconómico, la renta puede ser definida, como lo hace SELIGMAN, como la corriente de satisfacciones que se obtiene de los bienes ya que, en definitiva, las cosas se desean por su utilidad, pues sólo ellas pueden impartir esta utilidad en la forma de una serie de sensaciones placenteras; las cuales son la verdadera renta: Este concepto no es operativo desde el punto de vista fiscal.[36]

En relación al diseño y la puesta en práctica de la tributación a la renta, ROSAS BRAVO expresa que se plantea una doble problemática: por un lado, es evidente que se ha de evitar que una interpretación excesivamente amplia de renta haga imposible aplicar el referido tributo o que su aplicación lleve consigo el riesgo de que sea en la práctica un tributo altamente injusto que viole los principios básicos de equidad y sencillez administrativa. Por otro lado, habría que obviar la utilización de un concepto muy restringido de renta, puesto que sabemos que una definición de esa naturaleza no ayuda a obtener una buena medida de la capacidad de pago fiscal de los contribuyentes y, además, se corre el riesgo de que resulte muy distorsionante en términos de su impacto sobre las decisiones de los agentes económicos.[37]

En Venezuela, el legislador adoptó como hipótesis de incidencia del hecho imponible del impuesto la renta, en los siguientes dos sentidos:[38]

La ***renta producto***, el cual subyace una concepción del concepto de tipo económico y objetivo, que entiende que es tal el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación. Por consiguiente, sólo puede ser atribuible esa condición a los enriquecimientos que sean:

[36] SELIGMAN, Era: "Essays in taxation", Mac Millan. citado por FUENTES QUINTANA, Enrique. "Hacienda pública: principios y estructura de la imposición", El Autor, 1990.

[37] ROSAS BRAVO, Pedro: El flat tax. Una respuesta radical a la crisis impositiva. Edición personal. Madrid España, 2004. Pag. 45.

[38] GARCÍA MULLÍN, Juan Roque: Manual de Impuesto sobre la Renta. OEA./ CIET: Buenos Aires Argentina, 1978 y OCTAVIO BASTIDAS, José Andrés. Los elementos fundamentales del Impuesto sobre la renta en la Ley del 16 de diciembre de 1966. Colección Trabajos de Ascenso. Universidad Central de Venezuela. Caracas Venezuela, 1971. Pag.16.

a) Un producto (riqueza nueva, distinta y separable de la fuente que la produce);

b) Provengan de una fuente (bien, tangible o intangible, los derechos y las actividades) durables (que sobreviva a la producción de la renta, manteniendo su capacidad para repetir en el futuro ese acto)[39];

c) Sea periódico (es una condición derivada del carácter de durabilidad de la fuente); y

d) Que la fuente sea destinada o habilitada a la producción de la renta.

La ***renta como incremento de patrimonial***, que abarca cualquier ingreso que incremente el patrimonio del contribuyente aun que derive de actividades ocasionales o no periódicas.

El legislador adoptó como base imponible del impuesto, en estricta vinculación con su hecho generador, la renta neta o enriquecimiento neto, que constituyen incrementos de patrimonio, después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidas por la propia ley impositiva a la renta, sin perjuicio respecto del enriquecimiento neto de fuente territorial del ajuste por inflación.[40]

a. La renta como hecho imponible

Esta concepción se encuentra claramente positivizada en la norma contenida en el artículo 16 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pues el legislador, al definir lo que se entiende como "ingreso bruto global" premisa matemática para la determinación a de la renta bruta gravable. La norma lee de la siguiente forma:

[39] Comisión CARTER. Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid España, 1975.

[40] Artículo 4 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

AVDT
Asociación Venezolana

> **"Artículo 16.** El ingreso bruto global de los contribuyentes, a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley".

En este concepto, aparece la mención expresa a "*regalías o participaciones análogas*", la cual vale decir, es la forma más expandida de explotación económica de los intangibles.

En efecto, como bien nos enseña la historia contemporánea del desarrollo económico del software[41] y en general de la invención humana, la forma en que se hizo dinero con los programas de computación, fue cuando los empresarios de *Silicon Valley*, entendieron y "obligaron" a las grandes multinacionales como IBM del incipiente mundo de la computación, a que el precio por que éstas deberían pagar por el uso de sus programas era basado en el modelo de regalías por copias y no el de la venta o mejor dicho cesión a título oneroso de propiedad o disposición exclusiva. El resto es historia.

Lo importante de este modelo, es que marcó la pauta de la forma en que los creadores o titulares del derecho sobre intangibles y así el legislador venezolano lo entendió al reseñar la expresión "*regalías o participaciones análogas*" a lo largo de las normas del Impuesto sobre la Renta, para referirse fundamentalmente a las regalías pagadas por el uso de bienes intangibles, pero hay que advertir también que el legislador usó la expresión regalías, para referirse a los pagos efectuados por contribuyentes titulares de derechos de exploración o explotación minera o petrolera, aspecto que tiene su régimen legal distinto al del Impuesto sobre la Renta.

[41] FREIBERGER, PAUL y SWAINE, MICHAEL: "Fire in the Valley: The Making of The Personal Computer" (2° edición), McGraw-Hill, New York, 2000.

Otro elemento importantísimo, lo destaca nuestro profesor PARRA PÉREZ[42] en la obra más importante en materia de tributación de intangibles en el país,

> "Una cuestión importante en la determinación de valor es la forma en que se determina y se paga el precio en las transacciones, puesto que en materia fiscal muchas veces el precio pagado por las partes es determinante de la base imponible. En los casos de compra-venta de intangibles puede producirse el pago de un precio único que trasfiere totalmente la propiedad del cedente al adquiriente, el cual se convierte en titular y único dueño del intangible pudiéndolo usar y explotar según su conveniencia. En otros casos, tales como la cesión del uso mediante contratos de licencia, el precio puede ser una suma periódica anual, trimestral, mensual, etc., que el licenciatario paga al licenciante durante el término de contrato. Finalmente el precio puede estar referido a una circunstancia aleatoria – caso muy frecuente en el comercio internacional – cuando reviste la forma de un "royalty" o regalía que se calcula en un porcentaje o proporción del volumen de producción del licenciatario. Las definiciones de regalía no son siempre las mismas en la doctrina o el derecho positivo. La definición legal venezolana se ve influenciada por las fórmulas utilizadas en el derecho minero y petrolero de gran importancia económica en nuestro país".

Respecto a la expresión "*regalías o participaciones análogas*", el propio legislador le otorgó una interpretación auténtica calificándola dentro de la normativa correspondiente a las rentas presuntas, específicamente en el parágrafo único del artículo 48 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las cuales serán analizadas *infra*, como: "*la cantidad que se paga en razón del uso o goce de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, cualquiera sea su denominación en el contrato*".

---

[42] PARRA PÉREZ, JAIME: "Los Intangibles en el ámbito del derecho tributario", en AAVV: "Liber Amicorum, Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham", Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994.

Dos puntos son determinantes en la norma. En primer lugar, la definición está referida al uso o goce sobre los derechos de bienes intangibles descritos en la definición legal. Cualquier otro intangible o derecho sobre éstos, existente o por existir, que no encuadre perfectamente en la enumeración cerrada o *números clausus*, efectuada por el legislador en este caso, no genera a los efectos de la norma y en consecuencia no estamos en presencia de una regalía o "*participación análoga*".

El otro punto determinante para entender lo que el legislador quiso que fuera una regalía, es la forma de medición o determinación de la contraprestación. En ese sentido, si la contraprestación de una licencia de uso o goce sobre los derechos de patentes, marcas, derechos de autor o procedimientos, se encuentran fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, estaremos en presencia de una regalía o participación análoga para todos los efectos del impuesto sobre la renta, cualquiera sea el nombre que las partes le impongan a esta contraprestación.

Vale decir que el legislador recoge las formas más comunes de determinar regalías, como son la unidad de producción (por ejemplo, el número de automóviles ensamblados durante un período); venta (ingresos brutos percibidos por la venta de un medicamento, por ejemplo); exploración (hectáreas exploradas) o explotación (barriles de petróleo crudo obtenidos utilizando una determinada técnica o tecnología).

Es claro entonces que el legislador al referir la expresión "regalía" a la forma de explotación económica de los intangibles, pero no es la única forma, pues recordemos que la expresión regalía no abarcaría la contraprestación dineraria que un cesionario pague al cedente por los derechos exclusivos de disposición de un determinado intangible o cualquier otra remuneración que no encuadre en la definición o interpretación auténtica, independientemente que se trate o tenga relación con algún derecho sobre un bien intangible, no tendrá el tratamiento o las consecuencias tributarias que el legislador quiso específicamente

para las remuneraciones a través del sistema de "*regalías o participaciones análogas*".

b. La disponibilidad de la renta.

En ese sentido, nuestro sistema de imposición a la renta, contempla normas de disponibilidad de la renta. Normas típicas que evitan el diferimiento del impuesto por parte del contribuyente, basado en el principio de eficiencia y eficacia en la recaudación, en el entendido que el sujeto activo de la obligación tributaria no se vea afectado por negligencia en la operación comercial o actividad productora de rentas.

Así pues, en la norma contenida en el artículo 5° de la Ley, nos otorga tres momentos en que debe ser considera disponible determinado tipo de renta:

> **Artículo 5**. Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados. Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior, se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.
>
> En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario.

La citada norma determina el momento en que los ingresos objeto de gravamen se consideran sujetos al mismo (disponibles). En este sentido, debemos señalar que si no se ha producido jurídicamente la operación por estar pendiente la verificación de un acontecimiento futuro e incierto (condición) del cual depende el nacimiento de un derecho u obligación, mal puede, entonces, hablarse de *disponibilidad* del ingreso, aun cuando se haya obtenido el pago, pues la liquidez no es sinónimo de

disponibilidad, y así ha sido reconocido por la jurisprudencia del Máximo Tribunal de la República, cuando en una sentencia del año 1964 distinguió entre ambos conceptos, estableciendo que *la disponibilidad es un concepto jurídico-fiscal y la liquidez es un concepto económico-material.*

Lo dicho está acorde con lo previsto en el artículo 38 del Código Orgánico Tributario, según el cual, "*si el hecho imponible estuviere condicionado por la ley o fuere un acto jurídico condicionado, se le considerará realizado: (... omissis) en las situaciones jurídicas,* ***desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable***".

Ahora bien y en referencia más específica al tema que nos ocupa en este trabajo, como se puede apreciar de la norma contenida en el artículo 5, nuestro legislador consideró que la renta proveniente de "*la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas*", entendiendo el significado y la interpretación auténtica antes señalada, que esta expresión tiene, se entenderán disponibles y por lo tanto gravables sólo en el ejercicio fiscal en el cual, dichas categorías de rentas sean pagadas.

Se excluye mención alguna, al resto de las posibles operaciones comerciales o económicas con bienes intangibles, distintas a las de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos las derivadas de regalías y demás participaciones análogas y siguiendo la regla contenida en la norma, las formas de enriquecimiento distintas a las antes nombradas, serán disponibles en el ejercicio fiscal en que se realicen las operaciones que los producen tales enriquecimientos.

Como veremos a lo largo de este análisis, si por ejemplo el titular del derecho de propiedad o invención de un determinado bien intangible hace una cesión de este derecho, el monto pagado por el cesionario, si no encuadra en la definición de regalía, es una renta para el cedente que se debería considerar disponible en el momento en que se perfeccione la referida cesión de derechos, momento que puede coincidir o no con el pago.

Esto, nos deja una crítica importante, pues visto el régimen jurídico actual sobre los bienes intangibles que existe en nuestro país, analizado muy resumidamente en el capítulo anterior, pudiera ser muy difícil la determinación del momento de la disponibilidad de la renta, pues recuérdese que uno de los principios más importantes en la dogmática tributaria es el principio de realidad o fondo sobre forma; si no está reconocido el derecho o no existe en el ordenamiento jurídico una regulación clara, será más difícil la predicción del evento a los fines impositivos.

En consecuencia, nuestra posición es que en una eventual reforma impositiva, el legislador tiene que ser más cuidadoso en general con el estudio y régimen económico de los intangibles, esto se resumiría en el caso de las normas de disponibilidad de la renta, en que las rentas provenientes de operaciones que tengan como objeto fundamental a un bien intangible, serán disponibles en el momento del pago.

Siguiendo con el régimen general, debemos indicar que la depuración de la magnitud económica escogida por el legislador para la determinación del impuesto sobre la renta se obtiene mediante la deducción a la renta bruta,[43] de una serie de gastos los cuales deberán ser normales y necesarios. Como veremos más adelante, este es otro aspecto en cual se presentan los aspectos impositivos prácticos respecto al régimen económico de los intangibles destacando el tema de la valoración de lo intangible.

c. La territorialidad de la renta

De igual forma es destacable que este tributo nacional, producto de la evolución, actualmente está erigido sobre la base de un sistema global, que acogió desde el año 1999 el de la renta mundial, que grava el

[43] La renta bruta es una magnitud económica resultante de deducir a los ingresos brutos representativos de los montos de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales los costos de los bienes enajenados y de los servicios prestados. Artículos 16 y 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

enriquecimiento neto de los sujetos pasivos[44], tomando en consideración para la determinación de la renta neta gravable los incrementos y disminuciones que sufre el patrimonio por efectos de la inflación y aplicación de normas de transparencia fiscal internacional, precios de transferencia y normas de subcapitalización.

Pero que además incluyó dentro de un mismo texto, algunos regímenes cedulares como es el caso del impuesto proporcional al dividendo propiamente dicho y presunto (remesas de dinero pagadas por sucursales a su matriz); por la enajenación de acciones en Bolsa de Valores, las ganancias obtenidas por juegos o apuestas.

El sistema de renta mundial puede resumirse básicamente de la siguiente manera:

(i) Los residentes o domiciliados pagarán impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él;

(ii) Los no residentes o no domiciliados pagarán impuesto sólo sobre las rentas siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos esté u ocurra dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija.

(iii) Los no residentes o no domiciliados, pero que posean un establecimiento permanente o base fija en el país, tributarán bajo este régimen pero sólo por los enriquecimientos que sean atribuibles o imputables a este establecimiento permanente o base fija, sin importar que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro o fuera del país.

---

[44] De acuerdo con la norma contenida en el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, serán sujetos pasivos, las personas físicas o naturales, personas jurídicas, comunidades, las sociedades de personas, incluidas las llamadas sociedades irregulares o de hecho –*que carecen de personalidad jurídica en el derecho formal*–, las asociaciones, las fundaciones, corporaciones, los establecimientos permanente o bases fijas situadas en el territorio nacional, así como "las demás entidades jurídicas o económicas no citadas", tal como expresamente enumera utilizando la técnica de números *apertus*.

Para identificar si una renta es calificable como de fuente territorial o extraterritorial, nuestro legislador pareciera que se inclinó por escoger el método de equivalencia de causas o condiciones, de acuerdo a lo expresado en la norma contendía en el artículo 6, pero para definir esto con mayor precisión veamos cómo fue redactada la norma:

> "**Artículo 6**. Un enriquecimiento proviene de actividades económicas realizadas en la República Bolivariana de Venezuela, cuando ***alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional***, ya se refieran esas causas a la explotación del suelo o del subsuelo, a ***la formación, traslado, cambio o cesión del uso o goce de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporales*** o a los servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes en la República Bolivariana de Venezuela ***y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país***.
>
> ***Son rentas causadas en la República Bolivariana de Venezuela***, entre otras, las siguientes:
>
> *a)* ***Las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en la República Bolivariana de Venezuela de la propiedad industrial o intelectual***"
>
> b) Los enriquecimientos obtenidos por medio de establecimiento permanente o base fija situados en territorio venezolano.
>
> c) Las contraprestaciones por toda clase de servicios, créditos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada, aprovechada o utilizada en la República Bolivariana de Venezuela.
>
> d) Los enriquecimientos derivados de la producción y distribución de películas y similares para el cine y la televisión.
>
> e) Los enriquecimientos provenientes del envío de mercancías en consignación desde el exterior.
>
> f) Los enriquecimientos de las empresas de seguros y reaseguros no domiciliadas y sin establecimiento permanente en el país.
>
> g) Los enriquecimientos derivados de bienes inmuebles situados en la República Bolivariana de Venezuela, o de los derechos y gravámenes establecidos sobre los mismos.
>
> h) Los rendimientos de valores mobiliarios, emitidos por sociedades constituidas o domiciliadas en la República Bolivariana de Venezue-

> la, o por sociedades extranjeras con establecimiento permanente en la República Bolivariana de Venezuela, dinero, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en la República Bolivariana de Venezuela.
>
> Igualmente se consideran de fuente territorial los rendimientos de los derivados de dichos valores mobiliarios, con excepción de los ADR, GDR, ADS y GDS.
>
> *i) Los rendimientos de toda clase de elementos patrimoniales ubicados en la República Bolivariana de Venezuela.*

Al realizar este análisis, en primer lugar, es necesario evaluar el contenido de la norma del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, la cual nos indicará cuándo un enriquecimiento proviene de actividades realizadas en el país, interrogante que es respondida casi inmediatamente en el encabezado del mencionado artículo, el cual nos indica: ***"cuando alguna de las causas que lo origina ocurra dentro del territorio nacional..."***.

Sin duda que el contenido del artículo 6 es un poco más extenso y más revelador que la frase que citamos *supra*, pues en la norma, además de indicar un supuesto de hecho genérico en el encabezado, se enumera una serie de operaciones, a nuestro entender, a título ilustrativo, a los efectos de verificar que cuando se realicen las referidas operaciones enumeradas, no quedará duda de la vinculación territorial del enriquecimiento asociado a tales negocios.

Sin embargo, lo que queremos destacar en la frase y del propio contenido del artículo 6 es que pareciera que el legislador quiso hacer prevalecer la doctrina de *equivalencia de causas o condiciones* sobre la doctrina de la *causa eficiente*, a los efectos de determinar si un enriquecimiento proviene de actividades realizadas en Venezuela y que, en consecuencia, se considerará gravable en el país dicho enriquecimiento, independientemente de que el sujeto se encontrase o no domiciliado en el país, e incluso, posea o no establecimiento permanente.

En ese sentido, debemos indicar que si bien es cierto que ni la doctrina ni la jurisprudencia patria han sido pacíficas en adoptar la teoría de la equivalencia de causas o condiciones o la tesis de la causa eficiente, en su mayoría se han inclinado por la equivalencia de causas o condiciones, como la tesis preponderante[45] al momento de analizar la gravabilidad de una operación con el impuesto sobre la renta en Venezuela.

Por otro lado, sin bien es cierto que en principio, sería necesario analizar la existencia o no de un establecimiento permanente o base fija de negocios de conformidad con el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, a los efectos de determinar si un enriquecimiento puede ser atribuible a dicho establecimiento o base fija, consideramos que al analizarse las operaciones que pudieran generar enriquecimientos, desde el punto de vista de la equivalencia de causas, el análisis del establecimiento permanente quedaría solapado, pues como dijimos, bastaría con que alguna de las causas haya tenido lugar en el territorio nacional, independientemente de que el ente posea o no un establecimiento permanente en Venezuela, para que se considere gravable dicho enriquecimiento.

En efecto, la redacción del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, en nuestra opinión, casi deja sin contenido el análisis de la existencia de un establecimiento permanente, lo cual es una evidente falla en la técnica legislativa y una demostración de la voracidad fiscal de nuestra legislación nacional. Véase, por ejemplo, el caso de los ***servicios prestados por personas domiciliadas, residentes o transeúntes***

[45] Como ejemplo de ello tenemos autores como JAIME PARRA PÉREZ y decisiones judiciales como en el caso "Transporte y Construcciones Marítimas, C.A., dictada por la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia en fecha 14/08/1990 y de la misma Sala el caso "STANDARD OIL COMPANY OF OHIO" y "PROSPECT INTERNATIONAL, C.A." del 05/04/1995, en las cuales si bien se considera la teoría de la equivalencia de causas o condiciones, se hace la salvedad de que las causas o condiciones a evaluar deben ser económicas (sobre un análisis comparativo de las sentencias antes nombradas frente a otras que sostienen la posición contraria recomendamos CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal. Principios de la renta mundial y de la renta territorial. Comentarios a la Ley de Impuesto sobre la Renta de 1999. Serie Estudios 15. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas Venezuela, 2000").

en las República Bolivariana de Venezuela y los que se obtengan por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

Sin embargo, el tema del establecimiento permanente juega un papel determinante cuando un mismo negocio, a pesar de que es aprovechado o ejecutado en Venezuela, tiene un componente internacional o extranjero cuyo enriquecimiento no puede ser reputado al establecimiento permanente en el país. Esta situación fue reconocida por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en dos casos recientes[46] de una misma contribuyente, en la cual se discutía la aplicación del convenio para evitar la doble imposición entre la República de Venezuela y la República Francesa, la calificación de ciertas rentas como asistencia técnica y no atribuibles al establecimiento permanente que la empresa poseía en el estado de la fuente (Venezuela), de acuerdo a las reglas de atribución establecidas en el propio convenio.

Por otro lado, vale la pena indicar que la redacción de la norma en el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, pudiera aplicar incluso a favor de los contribuyentes para determinar cuándo un enriquecimiento o pérdida es de fuente territorial o de fuente extranjera, pues vista la prohibición de conjugar pérdidas de fuente extranjera con enriquecimiento de fuente territorial,[47] en ciertos casos, se pudiera llegar a la conclusión de que ciertas pérdidas, al tener una vinculación con Venezuela, de conformidad con el artículo 6, deberán ser consideradas como territoriales con las consecuencias del caso.

---

[46] Sentencias Nos. 00374 de fecha 1° de marzo de 2007 y 00229 del 27 de febrero de 2008, caso: *Geoservices, S.A.*, en la cual se expresó, sentencias que si bien, en nuestra opinión acertaron en el análisis de la calificación del enriquecimiento como proveniente de la prestación de servicios de asistencia técnica y no como regalías como pretendía la Administración Tributaria Nacional y, tal como se expresó, en la determinación de la existencia de un componente nacional y otro extranjero que generan enriquecimiento atribuible al establecimiento permanente y por lo tanto gravable en Venezuela y otro no susceptible de ser gravado en Venezuela. Aunque el análisis en este último punto es muy bueno, creemos que hubiese sido más certero si se hubiese recurrido a la regulación del protocolo (artículo IV) de dicho tratado que establece una regla clara en dicha materia.

[47] "***Artículo 55:*** (...) *Parágrafo Único: Las pérdidas provenientes de fuente extranjera sólo podrán compensarse con enriquecimientos de fuente extranjera, en los mismos términos previstos en el encabezamiento de este artículo*".

Sobre este tema, además de la situación inconveniente e ilógica que se presenta con las rentas atribuibles a los establecimientos permanentes, debemos puntualizar que lo razonable es que el legislador nacional escoja el método de causa eficiente, para la determinación de la territorialidad o no de una cierta operación que genere renta gravable o que sea relevante para nuestro sistema impositivo, pues de otra forma, encontraríamos situaciones en las cuales la tributación se tornara injusta, irracional e incluso poco eficiente para la propia Administración tributaria nacional, pues recordemos que en materia de tributación internacional casi siempre se cumple la máxima de experiencia que nos recuerda que recauda quien puede y no quien quiere.

Ahora bien, lo interesante de esta regulación impositiva para la determinación si una renta es territorial o no, en materia de intangibles, es que la norma además de inclinarse por el sistema de equivalencia de causas o condiciones, nos indica en el primero de sus literales, que serán territoriales las rentas correspondientes a:

> **"a) Las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en la República Bolivariana de Venezuela de la propiedad industrial o intelectual"**

El literal antes mencionado nos refiere específicamente a tres enriquecimientos: derivados de: (i) *regalías*; (ii) *derechos por uso de marcas* y (iii) *otras prestaciones análogas*.

Tal como hemos venido indicando, la Ley de Impuesto sobre la Renta nos indicó el alcance y lo que debe entenderse por "*regalías*" y "*otras prestaciones análogas*", con lo cual y como consecuencia de ello, una primera conclusión, pudiera indicar que la cantidad que se pague en razón del uso o goce de patentes, marcas, derechos de autor, procedimientos o derechos de exploración o explotación de recursos naturales, fijadas en relación a una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, derivadas de la explotación en la República Bolivariana de Venezuela se considerará como una renta territorial y en consecuencia el resto de las contraprestaciones que no se adapten al concepto que el

legislador le otorgó a "*regalías*" y "*otras prestaciones análogas*", salvo el caso de los derechos por uso de marcas, el cual se incluye expresamente en la norma del artículo 6, si ninguna de las causas que lo origina ocurriera dentro del territorio nacional, entonces estaríamos en presencia de una renta que no se considera territorial.

Si bien es cierto que encontrar un caso relacionado con la explotación en el país distinto a uno que involucre la disposición en propiedad del activo en sí mismo de un intangible que no encuadre en la enumeración efectuada en la definición de regalía y que ninguna de sus causas ocurran en Venezuela, pudiera ser un "caso de laboratorio", debemos dejar a salvo esta posibilidad, como dijimos basados en una primera interpretación del caso.

Pero por otro lado, también pudiera concluirse que el legislador en el caso de la territorialidad, que como ya vimos consideró la tesis más amplia –*y quizás no la más razonable*– quiso abarcar otras rentas provenientes intangibles que no se encontraban enumerados en su propia definición, pues se puede evidenciar del literal, no sólo la incorporación de "*los derechos por el uso de marcas*", sino que expresó con claridad que se trataba de regalías "*derivadas de la explotación en la República Bolivariana de Venezuela de la propiedad industrial o intelectual*". Al incluir la mención "de la propiedad industrial o intelectual" y vista la definición y clasificación que la doctrina, los tratados y el derecho positivo han efectuado, pareciera que el legislador venezolano en este punto, quiso abarcar e ir más allá de su propia definición, respecto a los intangibles que enumeró cerradamente.

Pero por otro lado, si no se cumple el elemento económico de la definición de regalía u otras participaciones análogas, como es que dicha contraprestación esté determinada por unidad de producción, venta, exploración o explotación, independientemente del tipo de intangible que se trate, salvo el caso de los "*derechos por uso de marcas*" y ninguna de sus causas ocurran en Venezuela, entonces este enriquecimiento no será territorial, pues no se cumplen de forma alguna, ninguno de los supuestos para que lo sea.

d. Régimen de rentas presuntas

El legislador venezolano, además de las consideraciones generales, sobre disponibilidad y territorialidad de los enriquecimientos provenientes de intangibles *–o de alguno de ellos–*, consideró necesario, vista la dificultad práctica de someter adecuadamente sus potestades fiscalizadoras establecer en el capítulo IV del título II de la Ley de Impuesto sobre la Renta, un régimen de rentas presuntas[48], que como se sabe es método de determinación *ex lege* de la obligación tributaria para ciertas actividades económicas, ello basado en la supuesta dificultad de fiscalización y recaudación.

En Venezuela el legislador en la Ley de Impuesto sobre la Renta ha calificado como rentas presuntas los enriquecimientos obtenidos por ciertos sujetos derivados de las siguientes actividades económicas.

A los efectos de hacer un poco más didáctico el análisis hemos elaborado un cuadro sinóptico en el cual hacemos referencia a la norma legal, a la actividad o tipo de contribuyente sujeto a la renta presunta y luego la consecuencia de la aplicación de la norma, es decir el monto considerado como enriquecimiento neto gravable.

Artículo	Actividad o tipo de contribuyente	Enriquecimiento neto gravable
34	Productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión.	**25%** del precio de la cesión del derecho de exhibición y cualquier otro obtenidos en el país relacionados con la actividad.
35	Agencias de noticias internacionales y transmisión especial al exterior de espectáculos públicos televisados desde el país.	**15%** de los ingresos brutos.

[48] Sobre este punto puede ahondarse en, SOL, JESÚS: "Enriquecimientos sujetos al régimen de rentas presuntas", en AAVV, 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela, libro homenaje a los ex presidentes de la AVDT, AVDT, Caracas, 2003, Pág. 503.

Artículo	Actividad o tipo de contribuyente	Enriquecimiento neto gravable
36	Agencias o empresas de transporte internacional constituidas en el exterior	**10%** de la **mitad** del monto de los fletes y pasajes entre Venezuela y el exterior y viceversa y por la totalidad de los transporte y otras operaciones conexas realizadas en el país
37	Mercancías remitas desde el exterior	**25%** del monto de la venta de dichas mercancías en el país.
38	Empresas de seguros o reaseguros no domiciliadas en el país	**30%** de los ingresos brutos, menos las rebajas, devoluciones y anulaciones de primas causadas en el país
39	Ejercicio de actividades profesionales no mercantiles prestadas por no residentes o domiciliados	**90%** de sus ingresos brutos
40	Transporte entre la República Bolivariana de Venezuela y el exterior y viceversa, obtenidos en virtud de viajes no comprendidos dentro de las actividades previstas en el artículo 29 y en los Parágrafos Primero y Segundo del artículo 147 de esta ley	**10%** de **la mitad** del monto de los fletes y pasajes entre Venezuela y el exterior y viceversa y por la totalidad de los transporte y otras operaciones conexas realizadas en el país
41	Asistencia Técnica o servicios tecnológicos prestados a personas o comunidades en ejercicio de su actividad lo utilicen en el país o los cedan a terceros, cualquiera sea la modalidad del pago o su denominación.	**Asistencia Técnica: 30%** de sus ingresos brutos **Servicios tecnológicos: 50%** de sus ingresos brutos.
49	Regalías o participaciones análogas de no domiciliados (Definición antes mencionada)	**90%** del monto obtenido por tales conceptos.

Régimen de Retenciones en la fuente:

Con fines iguales fines didácticos procederemos a transcribir parcialmente el reglamento de retenciones única y exclusivamente en lo referido a los intangibles.

			Porcentaje de retención sobre el monto pagado o abonado en cuenta			
			Persona Natural		Persona jurídica	
Numeral	Literal	Actividad Realizada	Residente	No Residente	Domiciliada	No Domiciliada
4		Los enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales a que se refiere el artículo 36 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, cuando el pagador sea una persona jurídica o comunidad domiciliada en el país. La retención del impuesto se calculará sobre el quince por ciento (15%) del monto pagado o abonado en cuenta.				Parágrafo 1
6		Los enriquecimientos netos obtenidos por la exhibición de películas y de similares para el cine o la televisión, a que se refiere el numeral 15 del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, en concordancia con lo dispuesto en su artículo 35, pagados a personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país. En estos casos, la retención del impuesto se calculará sobre el veinticinco por ciento (25%) del monto pagado o abonado en cuenta.		34%		Parágrafo 1
7		Los enriquecimientos netos derivados de las erogaciones a que se refiere el numeral 16 del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, originados por suministros provenientes del exterior, por concepto de regalías y demás participaciones análogas, así como por las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país o cedidos a terceros, cuando se hagan a favor de personas naturales, jurídicas o comunidades no residentes o no domiciliadas en el país. En estos casos, la retención del impuesto se calculará sobre los siguientes porcentajes de lo pagado o abonado en cuenta: 1. El noventa por ciento (90%) cuando se trate de regalías y demás participaciones análogas. 2. El treinta por ciento (30%) cuando se trate de asistencia técnica. 3. El cincuenta por ciento (50%) cuando se trate de servicios tecnológicos.		34% 34% 34%		Parágrafo 1
18		Las cantidades que se paguen por la adquisición de fondos de comercio situados en el país, cualquiera sea su adquirente.	34%	34%	5%	5%

> ***"Parágrafo Primero***: A las personas jurídicas o comunidades no domiciliadas en el país, la retención del impuesto se efectuará dentro del ejercicio gravable, en el momento del pago o del abono en cuenta de los enriquecimientos netos acumulados, convertidos a unidades tributarias (U.T.), previsto en el literal a) del numeral 1, literal a) y c) del numeral 3, numerales 4, 5, 6, 7, 11 y 12 de este artículo, de acuerdo con los siguientes porcentajes:
>
> 1. Quince por ciento (15%) hasta el monto de dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.);
>
> 2. Veintidós por ciento (22%) entre dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) hasta un monto de tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.); y
>
> 3. Treinta y cuatro por ciento (34%) por el monto que exceda de tres mil unidades tributarias (3.000 U.T.).
>
> El resultado obtenido por la aplicación de los porcentajes se multiplica por el valor de la unidad tributaria vigente y el resultado será la cantidad de impuesto que se deberá retener y enterar".

Haciendo una comparación de las actividades y categorías de contribuyentes enumeradas y calificadas como rentas presuntas por nuestra Ley de Impuesto sobre la Renta, encontramos la mayoría de especies de de intangibles que hemos clasificado en la primera parte de esta ponencia.

De hecho y a los fines de que la legislación impositiva sea lo más extensiva posible y no quedase categoría de renta sin ser gravada, el legislador optó por la técnica de hacer una enumeración abierta pero con la particularidad de luego otorgar una interpretación autentica.

De las categorías de rentas presuntivas antes indicadas y atendiendo a la limitación conceptual de esta ponencia, nos dedicaremos a analizar críticamente sólo los casos que entendemos están referidos a la tributación de intangibles y en ese sentido tenemos:

(i) Productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión:

Este régimen se aplica tanto para los productores como a los distribuidores de películas para el cine o la televisión, que se encuentren domiciliados en el exterior pero obtengan enriquecimientos provenientes de la cesión del derecho de exhibición y por cualesquiera otros obtenidos en el país relacionado con estas actividades

Tal como se expresa con meridiana claridad en el artículo 34 de la Ley de Impuesto sobre la Renta el legislador consideró que su en enriquecimiento neto es el equivalente al veinticinco por ciento (25%) de sus ingresos brutos.

Siguiendo el reglamento de retenciones y en el entendido que no aplicase un tratado para evitar la múltiple imposición, las retenciones serían las siguientes:

Personas naturales y jurídicas residentes o domiciliadas: No se le aplica el régimen de rentas presuntas, ni tampoco están sometidos a retención alguna. Ellos tributarán bajo el régimen ordinario.

Personas naturales no residentes: Se les aplica el régimen de rentas presuntas y tendrán una retención del 34% (tarifa más alta en la Ley) sobre el enriquecimiento gravable presuntivo (25%). Por ejemplo, sí los ingresos brutos son iguales a Bs. 100,00; su enriquecimiento gravables será igual a Bs. 25,00 y la retención que deberá efectuar el pagador es igual a Bs. 8,50, lo cual verificamos una retención del 8,5% sobre el ingreso bruto. Lo criticable de este régimen, es que se deja sin la ventaja de la aplicación de la tarifa progresiva a esta categoría de contribuyentes, lo cual pudiera considerarse inconstitucional por ser violatoria del principio de capacidad contributiva y quizás discriminatoria.

Personas jurídicas no domiciliadas: Se le aplicaría el mismo régimen de las personas naturales antes explicado sólo que tomando en consideración las tarifas diferenciadas por el nivel de ingresos en

unidades tributarias (UT) tal como se indica en el antes transcrito parágrafo primero: (i) en el caso de ingresos menores a 2.000 UT, la tarifa efectiva de retención es igual a 3,75%; (ii) ingresos entre 2.000 UT y 3.000 UT, la tarifa efectiva de retención sería igual a 5,5% y (iii) mayores a 3.000 UT, verificamos una retención del 8,5%.

(ii) Agencias de noticias internacionales

En estos casos, el artículo 35 nos indica que los enriquecimientos netos de las agencias de noticias internacionales y los derivados de la transmisión especial al exterior de espectáculos públicos televisados desde el país, cualquiera sea el domicilio de la empresa que obtenga los ingresos estarán constituidos por el quince por ciento (15%) de sus ingresos brutos.

Personas naturales residentes o no y jurídicas domiciliadas: Si bien se le aplica el régimen de rentas presuntas, no están sometidos a retención alguna.

Personas jurídicas no domiciliadas: Personas jurídicas no domiciliadas: Se le aplicaría el mismo régimen de las personas naturales antes explicado para los productores de películas en el exterior y similares para el cine o la televisión y en consecuencia: (i) en el caso de ingresos menores a 2.000 UT, la tarifa efectiva de retención es igual a 2,25%; (ii) ingresos entre 2.000 UT y 3.000 UT, la tarifa efectiva de retención sería igual a 3,3% y (iii) mayores a 3.000 UT, verificamos una retención del 5,1%.

(iii) Asistencia Técnica y Servicios Tecnológicos

La Ley de Impuesto sobre la Renta, nos otorga una definición o interpretación auténtica de lo que debe entenderse por asistencia técnica y servicios tecnológicos.

De la definición nos damos cuenta que los mismos definitivamente poseen un tratamiento de explotación económica de bienes intangibles,

a tal punto que como vimos en la primera parte de este trabajo se puede decir que han adquirido un concepto propio en la economía dado su penetración y uso.

- Asistencia técnica: Suministro de instrucciones, escritos, grabaciones películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra, producto o la prestación de un servicio que puede comprender la transferencia de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería[49], de investigación y desarrollo de proyectos[50], de asesoría y consultoría[51] y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos, y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle.
- Servicios Tecnológicos: La concesión para su uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a patentamientos.

Tal como se resumió en el cuadro sinóptico, el legislador consideró que el enriquecimiento neto para el caso de la asistencia técnica es el equivalente al veinticinco por ciento (30%) de sus ingresos brutos y del cincuenta por ciento (50%) por el suministro de servicios tecnológicos.

A los fines de alcanzar una identificación clara de los enriquecimientos que se obtienen como contraprestación del suministro de asistencia

---

[49] *"La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad"*.

[50] *"La elaboración y ejecución de programas pilotos; la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras"*.

[51] *"La tramitación de compras externas, la representación; el asesoramiento y las instrucciones suministradas por técnicos, y el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de las actividades u operaciones de éstas"*.

técnica o servicios tecnológicos, el legislador en el artículo 44 deja claramente establecido que deben excluirse de las definiciones de asistencia técnica y servicios tecnológicos: (i) los ingresos provenientes de actividades docentes; (ii) cualquier otro que deriven de servicios distintos de los necesarios para la elaboración de la obra o producto o para la prestación del servicio específico; (iii) las inversiones en activos fijos o en otros bienes que no estén destinados a la venta y (iv) los reembolsos por bienes adquiridos en el exterior.

El legislador, dentro del sistema de ficciones –*insistimos iuris tantum*– del régimen de rentas presuntas establece que cuando en una prestación integrada desde el exterior no discriminen las cuotas partes de ingresos correspondientes a cada concepto, se presumirá que el veinticinco por ciento (25%) de todo el ingreso corresponde a la asistencia técnica y el setenta y cinco por ciento (75%) a los servicios tecnológicos.

De igual forma, en los casos de contratos o prestaciones integradas de asistencia técnica y servicios tecnológicos servidos en los cuales existiere un monto global o indiscriminado de ingreso por asistencia técnica y servicios tecnológicos, en parte provenientes del exterior y en parte derivado de actividades realizadas en país, el legislador determina presuntivamente, salvo prueba en contrario, que el ingreso corresponde en un sesenta por ciento (60%) a servicios del exterior y en un cuarenta por ciento (40%) a servicios realizados en la República Bolivariana de Venezuela. Los ingresos atribuibles a Venezuela admitirán los costos y las deducciones permitidos por esta ley.

Haciendo el resumen de cómo aplicaría este régimen, en el supuesto caso donde no sea aplicable un convenio para evitar la múltiple imposición, tenemos lo siguiente:

Personas naturales y jurídicas residentes o domiciliadas: No se le aplica el régimen de rentas presuntas, ni tampoco están sometidos a retención alguna. Ellos tributarán bajo el régimen ordinario.

Personas naturales no residentes: Se les aplica el régimen de rentas presuntas y tendrán una retención del 34% (tarifa más alta en la Ley) sobre el enriquecimiento gravable presuntivo. En consecuencia tenemos: (i) Asistencia Técnica, la tarifa efectiva de retención es igual al 10,2% del ingreso bruto y (ii) en el caso de prestaciones de Servicios Tecnológicos, la tarifa efectiva de retención es igual al 17% de los ingresos brutos.

Lo criticable de este régimen, tal como lo hemos venido mencionando es que se deja sin la ventaja de la aplicación de la tarifa progresiva a esta categoría de contribuyentes, lo cual pudiera considerarse inconstitucional por ser violatoria del principio de capacidad contributiva y quizás discriminatoria.

Personas jurídicas no domiciliadas: Se le aplicaría el mismo régimen de las personas naturales no residentes, antes explicado sólo que tomando en consideración las tarifas diferenciadas por el nivel de ingresos en unidades tributarias (UT) tal como se indica en el antes transcrito parágrafo primero. En ese sentido tenemos:

Asistencia Técnica: (i) en el caso de ingresos menores a 2.000 UT, la tarifa efectiva de retención es igual a 4,5%; (ii) ingresos entre 2.000 UT y 3.000 UT, la tarifa efectiva de retención sería igual a 6,6% y (iii) mayores a 3.000 UT, verificamos una retención del 10,2%.

Servicios Tecnológicos: (i) en el caso de ingresos menores a 2.000 UT, la tarifa efectiva de retención es igual a 7,5%; (ii) ingresos entre 2.000 UT y 3.000 UT, la tarifa efectiva de retención sería igual a 11% y (iii) mayores a 3.000 UT, verificamos una retención del 17%.

(iv) Marcas

De acuerdo a lo expresado en el artículo 47, nuestro legislador consideró expresamente que los ingresos provenientes de la concesión del

uso y la explotación (mejor conceptuado como licencias de uso y explotación) sobre las marcas[52], son susceptibles de admitir los costos y las deducciones permitidos por la ley, **salvo que se paguen en forma de regalía a beneficiarios no domiciliados en el país**.

Como hemos venido analizando, el legislador impositivo, ensayó su propio concepto de regalía y lo restringió al pago que se realice por la licencia de uso o explotación de cierta categoría de derechos sobre bienes intangibles y que dicha remuneración, cualquiera que sea su denominación, sea determinada mediante unidades de producción de venta, exploración o explotación.

También hemos indicado que la regalía es la forma más difundida o adoptada para la determinación de la remuneración en el contrato de licencia sobre derechos de intangibles, pero no es la única forma y así lo entendió nuestro legislador en el caso de las Marcas.

En consecuencia, en el caso de licencia sobre uso o explotación de marcas, sólo se aplicará el régimen presuntivo de determinación de rentas, cuándo la misma se pague en forma de regalías a beneficiarios no domiciliados en el país, tal como veremos en el próximo punto.

Para el resto de los enriquecimientos, aunque la norma no es meridanamente clara se aplicará el régimen ordinario.

(v) Regalías y demás participaciones análogas

En nuestra opinión cualquier régimen presuntivo debe estar enmarcado en parámetros de racionalidad y restringido para ciertos y determinados casos, admitiendo, como siempre la prueba en contrario.

---

[52] En tal sentido, el legislador utiliza una enumeración ejemplificativa para ilustrar lo que una marca es y en ese sentido indica en el referido artículo 47, la siguiente: "*nombres de fábricas, comercios, servicios, denominaciones comerciales, emblemas, membretes, símbolos, lemas y demás distintivos que se utilicen para identificar productos, servicios o actividades económicas o destinados a destacar propiedades o características de los mismos*".

En lo pudiera calificarse como un exceso legislativo, la Ley de impuesto sobre la renta estableció un régimen presuntivo para la determinación del enriquecimiento gravable de regalías y demás participaciones análogas, obtenidas por beneficiarios no domiciliados en el país.

Como se ha venido analizando en la interpretación auténtica que el legislador le dio al concepto de "*regalías y demás participaciones análogas*", se encuentran distintas prestaciones sobre distintos tipos de bienes intangibles, presumir que el enriquecimiento neto es el equivalente al **noventa por ciento (90%)** del monto de la regalía pagada, sin que se pueda admitir prueba en contrario, pudiera ser en ciertos casos, además de irracional o exagerado, violatorio de los derechos y principios constitucionales a la defensa, de realidad y capacidad económica para contribuir a las cargas pública.

En todo caso, siguiendo con la parte descriptiva de este sistema de rentas presuntivas en el impuesto sobre la renta venezolano, tenemos:

Personas naturales y jurídicas residentes o domiciliadas: No se le aplica el régimen de rentas presuntas, ni tampoco están sometidos a retención alguna. Ellos tributarán bajo el régimen ordinario.

Personas naturales no residentes: Se les aplica el régimen de rentas presuntas y tendrán una retención del 34% (tarifa más alta en la Ley) sobre el enriquecimiento gravable presuntivo la tarifa efectiva de retención es igual al **30,6%** de los ingresos brutos. Volvemos a lo ya dicho, la no aplicación de la tarifa progresiva, aunado a la crítica general de este régimen, a esta categoría de contribuyentes, puede considerarse inconstitucional por ser violatoria del principio de capacidad contributiva y quizás discriminatoria.

Personas jurídicas no domiciliadas: Se le aplicaría el mismo régimen de las personas naturales no residentes, antes explicado sólo que tomando en consideración las tarifas diferenciadas por el nivel de ingresos en unidades tributarias (UT) tal como se indica en el antes transcrito parágrafo primero. En ese sentido tenemos:

(i) en el caso de ingresos menores a 2.000 UT, la tarifa efectiva de retención es igual a **13,5%;** (ii) ingresos entre 2.000 UT y 3.000 UT, la tarifa efectiva de retención sería igual a **19,8%** y (iii) mayores a 3.000 UT, verificamos una retención del **30,6%.**

e. La crítica al sistema presuntivo

Es evidente, que este sistema denominado rentas presuntas, se pretende construir bajo presunciones legales *iure et de iure* según las cuales, como lo expresa SOL GIL[53], en aquellos casos especiales previstos en la Ley, se determina el enriquecimiento neto de fuente territorial o atribuido como tal sobre una base indiciaria, obviando los elementos propios de la determinación de la base imponible de un tributo como el que grava la renta, por lo que puede definirse por "*renta neta presunta*" los procedimientos determinativos de la renta neta, donde no se toma en consideración las erogaciones directas e indirectas (costos y deducciones) ni la incidencia de la inflación[54].

---

[53] SOL, JESÚS: "Enriquecimientos sujetos al régimen de rentas presuntas", en AAVV, 60 años de Imposición a la Renta en Venezuela, libro homenaje a los ex presidentes de la AVDT, AVDT, Caracas, 2003, Pág. 503.

[54] Sobre la necesidad que las presunciones iure et de iure deban ser la excepción y no la regla, así como la necesidad que se encuentren claramente establecidas en la Ley, debemos destacar un votos salvado que expresa lo siguiente: "*La segunda razón que alegamos consiste en que la presunción de falta de interés del recurrente que se invoca en la sentencia de la Sala Constitucional, acogida por la Sala Político administrativa, para decidir, contraviene las garantías del Debido Proceso y de la Reserva Legal, consagradas en la Constitución A tal fin, cabría preguntarse a qué tipo de presunción se refieren ambas Salas en su dictamen jurisdiccional. Si consideramos el efecto extintivo, inmediato y automático de la acción, que ésta presunción produce, sin que exista la posibilidad de que el recurrente pueda alegar y demostrar en su defensa, la persistencia de su interés en la acción deducida en su libelo, nos hallamos ante un presunción "iure et de jure". Sin embargo, una presunción de esta naturaleza, por constituir una excepción a la regla de que las presunciones legales en nuestro ordenamiento jurídico son "juris tantum," es decir, que pueden ser desvirtuadas mediante prueba en contrario, debe estar consagrada expresamente por ley; de lo contrario, el órgano jurisdiccional que pretende crearla ad hoc, estaría usurpando una competencia que corresponde exclusivamente al órgano legislativo, es decir, a la Asamblea Nacional; pero además, estaría lesionando la garantía constitucional del Debido Proceso, dejando sin defensa al recurrente, al hacer imposible para él probar, a contrario sensu, que mantiene*

Pero es que como hemos adelantado, la principal crítica a todo este sistema es la misma que se le puede otorgar a un régimen que impide demostrar la verdad. Nos enfrentamos al nada novedosos dilema de capacidad contributiva versus sistemas de búsqueda de la equidad en la recaudación.

Tal como se refirió en las Jornadas Latinoamericanas de Margarita de 2008[55], La dimensión de la equidad que ha venido orientando las reformas tributarias latinoamericanas se basa fundamentalmente, como lo expresa TANZI, en la idea de que a ingresos comparables debe corresponder también impuesto semejantes, lo cual hace mayor énfasis en la equidad horizontal que en la vertical, pues la preocupación por la redistribución se volcó o fue reemplazada por una preocupación por las más pobres, desplazándose la atención de los responsables de la política tributaria de la progresividad del impuesto.[56]

La Constitución de 1999, siguiendo la tradición constitucional venezolana, ha establecido como unos de los principios básicos del sistema tributario la consulta a la capacidad contributiva o económica y la metodología de la progresividad para lograrlo.

La trascendencia de la consagratoria del principio de la capacidad contributiva o económica comporta una eficacia doble: (i) ética y política, pues lo que se busca con la imposición es que todos "contribuyan con las cargas públicas", con los gastos que representan el sostenimiento del aparato prestatario de servicios públicos para la satisfacción de

---

su interés en el recurso. En este sentido, esta Sala, al adoptar sin más una presunción iure et de iure sin base legal alguna, contradice su propio criterio, expresado recientemente en el caso del ex Juez Ery Laurens Rojas, por el cual decidió notificar a éste, a los fines de saber si conservaba aun el interés en el recurso, antes de dar por extinguida la acción". (SPA-N° 01138 del 20/07/2009)

55 PALACIOS, LEONARDO y KORODY, JUAN: "Los Principios Tributarios ante las Nuevas Formas de Imposición a la Renta, en XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Margarita, Octubre 2008.

56 TANZI, VITO: "La reforma tributaria en América Latina en los últimos diez años". Reforma de la Administración tributaria en América Latina. Banco Interamericano de Desarrollo. Washington D.C. E.E.U.U., 1995.

las necesidades colectivas y (ii) una garantía del contribuyente frente al ejercicio del poder normativo en materia tributaria.

El concepto de capacidad económica responde a la aptitud de los agentes económicos de parecer indicados como sujetos pasivos en las relaciones jurídicas, cuya obligación principal es la prestación dineraria a favor de un ente público acreedor, exigiendo la adopción de una valoración directa o indiciaria de poder de riqueza,[57] de elementos que juzguen la misma como verificada ante un contribuyente para que éste pueda ser expuesto a la incidencia impositiva,[58] efecto económico último del tributo.

Basado en lo anterior y lo establecido claramente en la norma constitucional[59], el legislador no puede establecer tributo que sobrepasen un límite cuantitativo racional que suponga una detracción sustancial del patrimonio del contribuyente, punto a partir del cual entraríamos en una infracción al principio de no confiscatoriedad, también contemplado en la Constitución vigente.

---

[57] PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. Tratamiento fiscal de las sociedades irregulares y atípicas en el Derecho venezolano. Visión contemporánea del Derecho mercantil venezolano. IV Jornadas Centenarias del Colegio de Abogados del Estado Carabobo. Vadell hermanos editores. Valencia Venezuela, 1998. Pags. 246-7.

[58] PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. Las características de la imposición a la renta en Venezuela en Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Op.Cit. Pags.97-105.

[59] "*Artículo 317: No podrá cobrarse impuesto, tasa, y contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente. / En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena. Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos por esta Constitución. La administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la ley*".

Esta dogmática, en nuestra opinión encuadra perfectamente en el caso que estamos planteando:

¿Puede el legislador establecer un método ex lege de determinación presuntiva, que no admita prueba en contrario?

En nuestra opinión, la respuesta es rotunda y claramente negativa, pues estaría desatendiendo el mandato de gravar a los contribuyentes de acuerdo a su verdadera capacidad económica.

El sistema presuntivo antes analizado sobre los intangibles y especialmente el referido a las rentas calificadas de "regarías y demás participaciones análogas", debe entenderse como un método optativo para aquel contribuyente que no puede demostrar adecuadamente su verdadera capacidad contributiva, independientemente que éste contribuyente se encuentre residenciado, domiciliado o no el país.

En efecto, de todo lo anterior se desprende que la configuración de cada uno de los tributos integrados en el marco del ordenamiento jurídico venezolano debe atender, en mayor o menor medida, ya se trate de impuestos directos (como el Impuesto sobre la Renta) o indirectos, a la capacidad económica de los contribuyentes, siendo que la ausencia de tal referencia en la estructura técnica de cualquier prestación de carácter tributario viciaría de inconstitucionalidad la norma legal que la contemplase.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia definió también este principio indicando que la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito[60]: de un

[60] La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha coincidido recientemente en esta concepción dual del principio derecho de sostenimiento a las cargas públicas de acuerdo a la capacidad económica y en ese sentido la Sala ha venido expresando lo siguiente: "*La disposición transcrita consagra el denominado principio de la capacidad contributiva, que alude, por una parte, a la aptitud para concurrir con los gastos públicos y, por otra, a la capacidad económica de los contribuyentes como medida concreta de distribución de las cargas tributarias. Así, esta capacidad comporta una doble condición que se traduce como causa del deber de contribuir, visto que todo tributo debe obedecer a una determinada*

lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuesta por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola, única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estadal o municipal.[61]

Este principio de capacidad contributiva, límite al poder de imposición del Estado, constituye, como todo principio constitucional, una norma mandante y de aplicación inmediata a todo el ordenamiento jurídico y a todas las relaciones sociales que se desarrollan en la sociedad.

La tesis tradicional que pretende desligar el principio de capacidad contributiva del de progresividad y el cual nos enseñaba que este último no era posible de ser tutelable por su imposibilidad de exigir derivada de que se entendía que la progresividad se medía en el sistema tributario y no en cada uno de los tributos, creemos que tiene que ser superada, por un error del planteamiento de estudio del problema.

---

capacidad contributiva, y como un límite al deber de sostenimiento de las cargas públicas en aras de justicia y razonabilidad en la imposición. Tal capacidad se manifiesta a través de los índices o presupuestos reveladores de enriquecimientos idóneos para concurrir a los referidos gastos, siendo uno de los principales la obtención de rentas que resulten gravables de acuerdo a la respectiva normativa legal." (Sentencia Nº 260 del 28 de febrero de 2008, con el voto salvado del Magistrado HADEL MOSTAFÁ PAOLINI). A pesar de esta exposición, en este caso, la Sala Político-Administrativa no procedió a acordar la protección reforzada a los derechos constitucionales de las contribuyentes recurrentes, pues en su opinión: medida de amparo constitucional, "*...sólo puede ser acordada para garantizar el total restablecimiento de verdaderos derechos subjetivos constitucionalizados, debiendo, en consecuencia, ser determinado por el juez de amparo si las normas invocadas como lesionadas consagran un auténtico derecho subjetivo, o si, por el contrario, contienen declaraciones de otra índole no susceptibles de tutela judicial directa*", criterio del cual, nos permitimos respetuosamente disentir, pues precisamente la Sala, no está aplicando la teoría del reconocimiento y tutela efectiva de los derechos constitucionales, sobre la cual nos hemos pronunciado en este capítulo.

[61] Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 21 de noviembre de 2000, caso: "Heberto CONTRERAS CUENCA".

Afortunadamente, el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional[62] ha destacado lo siguiente:

> "Para referir la importancia del Impuesto sobre la Renta, no sólo en nuestro sistema, sino en la mayoría de los ordenamientos tributarios contemporáneos, basta anunciar la progresividad que informa este gravamen a la renta, como más acabada expresión de la capacidad contributiva y, por ello, al menos en teoría, eficiente instrumento de política tributaria y de redistribución de la riqueza.
>
> Nada impide, sin embargo, que sean gravadas otras manifestaciones de capacidad económica (valor, ventas, consumos, etc.), sobre todo cuando existen diversos entes públicos con potestades tributarias diferenciadas que –armonizadamente y por derecho propio– deben hacer uso de ellas para garantizar la obtención de recursos destinados a la prestación de actividades y servicios que les han sido constitucionalmente encomendadas. **Pero precisamente por ello, el gravamen a la renta debe consultar en la forma más aproximada posible la capacidad contributiva de los ciudadanos, pues viene a ser la herramienta tributaria que añade la mayor progresividad al sistema**."

De la cita se desprende una visión clara de progresividad que se distorsiona o se desdibuja estableciendo sistemas presuntivos de determinación de la renta. Insistimos, éstos deben existir para garantizar y ejercitar el principio de eficacia y eficiencia en la acción de la Administración Tributaria, pero éste no puede utilizarse para menoscabar el patrimonio de los particulares a través de una tributación que se aleje de una verdadera consulta a la capacidad de colaborar con las cargas públicas.

Vale la pena destacar también una reciente decisión de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, que actuando como tribunal de alzada en materia tributaria, consideró que una norma que ordenaba la exclusión de ciertos activos para la determinación del ajuste regular por inflación, por considerarse poco sinceros ya que

[62] Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional de fecha 27 de febrero de 2007, magistrado-ponente: Jesús Eduardo Cabrera Romero. caso: ADRIANA VIGILANZA GARCÍA Y CARLOS A. VECCHIO.

provienen de cuentas por pagar entre accionistas y relacionadas, aún cuando estaba establecida en la Ley de Impuesto sobre la Renta, la misma debería admitir prueba en contrario para el caso de que dichas cuentas por pagar, realmente provengan de operaciones comerciales.

> "No cabe dudas de que la finalidad o propósito de la inclusión en la legislación tributaria de la normativa *supra* transcrita (artículo 103) es la de sincerar la inversión de los accionistas en el patrimonio de las empresas y adecuar los efectos que la inflación produce en los resultados reales del contribuyente, pretendiendo con la *exclusión de las cuentas o efectos por cobrar a sus administradores, accionista o empresas afiliadas,* evitar la posibilidad de que se produzcan transferencias de fondos a compañías afiliadas y que las mismas encubran disminuciones patrimoniales simulando préstamos.
>
> Sin embargo, si bien es cierto que tal situación puede presentarse en los manejos de fondos de empresas relacionadas por la vinculación que existe entre ellas, también es verdad que la realidad económica demuestra que tales operaciones no necesariamente representan distribuciones ocultas de beneficios. Por el contrario, existen relaciones comerciales auténticas entre empresas relacionadas, por cuya razón dicha norma debe interpretarse atendiendo al fin que tuvo el legislador para crearla, por lo cual sólo se deben excluir del cálculo del patrimonio neto inicial, las cuentas por cobrar que realmente no surjan en virtud de las operaciones normales y necesarias destinadas a la producción de la renta gravable.
>
> Surge así una presunción que puede ser desvirtuada con la prueba en contrario, de tal manera que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones que dieron origen a las cuentas y efectos por cobrar se hallan directamente vinculadas con el proceso productivo de la renta, pues cualquier operación de créditos o pasivos con una empresa afiliada que esté relacionada con el normal desarrollo del negocio del contribuyente, representa una partida que en definitiva integra el aludido patrimonio al inicio del ejercicio fiscal susceptible de erosión por la inflación. Así se declara.
>
> En cuanto a la declaratoria que hiciera el sentenciador relativa a que la exclusión de las cuentas por cobrar a accionistas o empresas relacionadas a los efectos del reajuste del patrimonio neto inicial de la contribuyente está ajustada a derecho por ser de naturaleza monetaria, esta Sala disiente de tal señalamiento, pues la norma define como patrimonio

> neto la diferencia entre los activos y pasivos, sin hacer distingos entre monetarios y no monetarios; siendo entonces, que tal señalamiento comporta una errada interpretación del artículo 103 *eiusdem*, por lo que se estima procedente el alegato expuesto por la sociedad mercantil en este particular. Así se declara"[63].

El poco estudio y desarrollo jurisprudencial, legislativo y doctrinario de los intangibles y su regulación jurídica y económica en Venezuela, ha traído como consecuencia que el legislador tributario haya tenido que recurrir a normativas presuntivas para garantizar que no quedase renta gravable fuera de la aplicación del impuesto, sin embargo este elemento teleológico, no puede llegar a entenderse de forma tan distorsionada, al punto de entender que una presunción legal pueda tener mayor valor que la verdad y todo ello en detrimento económico y quizás confiscatorio del derecho de propiedad de los particulares.

Para evitar esta distorsión, como hemos venido afirmando, en caso analizado debe entenderse que el régimen de rentas presuntas es sólo aplicable cuando el contribuyente no puede determinar adecuadamente su capacidad contributiva basada en el régimen ordinario de imposición a la renta.

En consecuencia, el sistema de presunciones establecido para la determinación del enriquecimiento gravable de rentas provenientes de la explotación económica de bienes intangibles, a los fines de preservar los derechos constitucionales a la libertad probatoria y capacidad económica, debe considerarse *iuris tantum*.

B. Los intangibles en el gasto para la determinación de la renta neta gravable

Pero, como dijéramos la tributación directa tiene una evidente doble faz, que no deja de manifestarse en el caso de los intangibles: la deducción de costos y gastos para la determinación de la renta.

[63] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Nro. 00394, dictada en fecha 12 de mayo de 2010, caso *Valores Unión, C.A.*

Tal como se indicó antes, para la correcta determinación de la verdadera capacidad contributiva, es necesario la depuración de la magnitud económica escogida por el legislador para la determinación del impuesto sobre la renta se obtiene mediante la deducción a la renta bruta,[64] de una serie de gastos los cuales deberán ser normales y necesarios, efectuados en el país con el objeto de producir la renta objeto de imposición.[65]

Hasta el momento se ha analizado la forma en que Venezuela ha escogido como gravar las rentas que se originan por la licencia de uso o la cesión de derechos sobre bienes intangibles, es decir el análisis se ha centrado en el receptor de la renta.

En este momento nos detendremos en el análisis de las consecuencias económicas y tributarias que tiene para el licenciatario o el cesionario de los derechos sobre el intangible, quien como parte del ejercicio de su actividad económica se vale de éstos para generar renta y como consecuencia de esto, tiene el deber de deducir estos emolumentos para la adecuada determinación de su enriquecimiento neto gravable.

En este caso advertimos la existencia de al menos dos problemas que se presentan.

El primero de los casos se presenta en cuanto a la posibilidad que tiene un contribuyente titular del derecho sobre una marca, de imputar costos y gastos permitidos por la Ley a los ingresos brutos obtenidos por la concesión del uso y la explotación de la misma, independientemente del régimen de rentas presuntas, salvo que se paguen en forma de regalía a beneficiarios no domiciliados en el país.

---

[64] La renta bruta es una magnitud económica resultante de deducir a los ingresos brutos representativos de los montos de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales los costos de los bienes enajenados y de los servicios prestados. Artículos 16 y 21 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

[65] Artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

El segundo de los casos, está en cómo el cesionario, usufructuario, receptor o en cualquier caso pagador de derechos sobre intangibles, pueda imputar estos pagos como costos o gastos para la determinación de su renta neta gravable.

Estos problemas representan la otra cara de la tributación de intangibles y en ese sentido, la Ley estableció una serie de limitaciones relativas a los gastos que puede imputar el titular del derecho sobre el intangible que recibe una contraprestación por su explotación económica (parágrafo undécimo del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta) y limitaciones absolutas de deducción sobre los pagos por concepto de regalías que paga un establecimiento permanente a su matriz o alguna de sus otras sucursales o filiales (parágrafo decimoséptimo del artículo 27 eiusdem).

Debemos volver advertir que reconocemos que el tema de los intangibles no es fácil de abordar, máxime si observamos que nuestro ordenamiento jurídico no está adaptado de forma adecuada para la determinación con certeza de los derechos de propiedad y explotación de esta categoría de bienes y esto ha sido determinante, de acuerdo a nuestra experiencia, al momento de efectuarse las determinaciones o fiscalizaciones por parte de la Administración tributaria nacional

No es baladí advertir, que producto quizás de esa indeterminación clara en nuestro derecho positivo y desarrollo jurisprudencial, muchas veces la Administración tributaria entra en un estado de esquizofrenia, pues determina un monto para el cálculo del enriquecimiento del licenciante y otro para la deducción del gasto que realizará el licenciatario

a. Posibilidad de imputar costos y gastos de un contribuyente titular del derecho sobre un intangible.

Al analizar el régimen impositivo de rentas presuntas para el caso de los intangibles, una de nuestras principales críticas y conclusiones es que dicho régimen tiene que ser entendido como presunciones desvirtuables o "*iuris tantum*", pues de lo contrario estaríamos en

presencia, en determinados casos, de una violación al principio de capacidad contributiva o de realidad, ambos principios de vital importancia en la dogmática impositiva.

En consecuencia y basados en estos principios constitucionales de la tributación, debemos insistir que somos de la opinión que un sujeto titular de derechos económicos sobre un intangible y se encuentre sometido a imposición en Venezuela, tendrá derecho a la determinación real de su verdadera capacidad contributiva y por lo tanto podrá imputar costos y deducir gastos normales y necesarios para la producción de la renta.

Sin embargo en este momento, además de reiterar lo anterior, queremos indicar el contenido del artículo 47 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual si bien se encuentra topográficamente ubicado en el sistema de rentas presuntas, aparece como una excepción al mismo para ciertos. La norma nos indica lo siguiente:

> **"Artículo 47**: Los ingresos provenientes de la concesión del uso y la explotación de nombres de fábricas, comercios, servicios, denominaciones comerciales, emblemas, membretes, símbolos, lemas y demás distintivos que se utilicen para identificar productos, servicios o actividades económicas o destinados a destacar propiedades o características de los mismos, son susceptibles de admitir los costos y las deducciones permitidos por la ley, salvo que se paguen en forma de regalía a beneficiarios no domiciliados en el país".

El primer elemento de la norma, es que la misma está referida, tal como vimos en la primera parte de este trabajo, a una categoría particular de intangibles como son las marcas.

Destacamos que el legislador impositivo quiso ser lo más amplio en cuanto a dicho concepto y no se detuvo en la denominación genérica del tipo de intangible sino que incluyó una definición de la misma cuando indica: "*demás distintivos que se utilicen para identificar productos, servicios o actividades económicas o destinados a destacar propiedades o características de los mismos*".

Pero además, circunscribió la posibilidad de admitir los costos y las deducciones permitidos por la ley, sólo a los ingresos derivados de la concesión del uso y la explotación de las marcas, con lo cual pareciera que el legislador dejó fuera de éste régimen a otros ingresos como por ejemplo el de la cesión y que dicho ingreso no sea pagado en forma de regalía a beneficiarios no domiciliados.

Pareciera que el caso a que se refiere la norma es sólo aplicable para los contribuyentes residentes o domiciliados en el país, que siendo titulares de derechos sobre marcas, obtengan ingresos derivados de la concesión de uso o explotación de la misma y en consecuencia, sólo en este caso el contribuyente tiene derecho a la deducción de costos y gastos para la determinación de su renta gravable.

El elemento teleológico de la norma se encuentra en el principio de eficiencia y eficacia en la recaudación, que como se dijo antes, "*justificaría*" la existencia de regímenes de rentas presuntas, dada la dificultad tantas veces mencionada en este trabajo de ejercer una adecuada fiscalización de los intangibles.

Sin embargo, tres son los elementos que harían inaplicable, en nuestro criterio esta excepción. El primero el ya dicho, las presunciones en materia tributaria referida a la capacidad económica para contribuir a las cargas públicas, necesariamente tienen que ser desvirtuables con la existencia de pruebas fehacientes.

Este elemento se potencia mucho más cuando se hace la pregunta de rigor: ¿por qué se permite deducción de costos y gastos en relación al uso y explotación de marcas y no para otros intangibles? Si no se obtiene una respuesta a la interrogante, razonable y basada en normas de raigambre legal o constitucional, pudiera generar una discriminación inaceptable en nuestro ordenamiento jurídico haciendo posible la aplicación de esta excepción a casos no contemplados.

Y es por la razón antes descrita que aparece un tercer elemento o un tercer caso que haría inconstitucional la norma antes citada y es

obviamente el caso de la no aplicación de esta posibilidad de deducir costos y gastos a contribuyentes no domiciliados, pues como se dijo en la parte general de este trabajo, el Estado Venezolano está comprometido a dar trato igualitario a extranjeros y nacionales.

b. La deducción del gasto en derechos sobre intangibles

Siguiendo con el análisis del sistema de imposición directa de los intangibles, es necesario verificar el gasto para la determinación del impuesto sobre la renta, ahora desde el punto de vista del que asume el gasto.

Como se dijo antes, para la obtención de la renta neta gravable, es necesaria la depuración de la misma, mediante la deducción los gastos normales y necesarios para generar la renta.

La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia definió recientemente la diferencia entre normalidad y necesidad del gasto, en ese sentido la Sala expresó lo siguiente:

> "A tal efecto, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa de la entonces Corte Suprema de Justicia y de este Tribunal Supremo, ha sido conteste al indicar que la **"normalidad del gasto" se verifica cuando dentro de la sana administración de los recursos económicos del contribuyente y frente a la producción de su renta, el gasto no resulta excesivo, ni procura disminuir sin justificación la base imponible**; mientras que respecto de la calificación de **"gasto necesario" se ha señalado que dicha condición se materializa cuando la finalidad económica directa perseguida con esa erogación, es la producción del enriquecimiento sin que éste implique una disminución injustificada de la base imponible** (Vid. entre otras, sentencia N° 01096 del 20 de junio de 2007, caso: *Colegio Internacional de Caracas*).

Tal como está redactada la norma contenida en el artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la renta, los gastos descritos en cada uno de los veintidós numerales de la norma, son un deber su deducción para la correcta determinación de la renta neta gravable.

Las deducciones representan erogaciones, reflejan los gastos incurridos, así como también la merma, reducción o pérdida en la actitud productiva de los equipos, y algunas provisiones y reservas para cubrir ciertos gastos o riesgos futuros[66].

Los gastos o deducciones que la ley tipifica se encuentran directa o indirectamente relacionados con la generación de la renta o mantenimiento de la fuente productiva, por tal razón se les somete a una serie de condiciones o verificación de ciertos parámetros que pretenden circunscribir *ex lege*, la conexión del gasto o pérdida deducible con la renta, su normalidad y su necesidad frente a ella.

En este sentido, el comentado artículo 27, establece que para obtener "*el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones (...) (que) deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento*". Surgen así la "*normalidad*", la "*necesidad*" y la "*territorialidad*" como requisitos indispensables para la deducibilidad del gasto.

La doctrina se ha encargado de vincular el principio de causalidad con algunos principios vinculados a la necesidad del gasto, tales como la proporcionalidad con la naturaleza y magnitud del negocio, el carácter de coadyuvar a la producción del enriquecimiento.

Un sector de la doctrina sostiene que si bien puede pensarse que deben admitirse como deducibles todos los gastos que puedan administrarse como dirigidos normalmente a la obtención de los ingresos, el concepto de deducción ha de centrarse en su propensión a la generación del enriquecimiento y por tanto, la desmejora que significaría sustraerse del mismo para obtener el ingreso sin que haya un detrimento o desmejora en la productividad o rentabilidad del negocio, ya que éste es el único criterio que nos permite conceptuar al gasto como lo

[66] GARCÍA MULLIN, JUAN ROQUE: "Manual de Impuesto a la Renta", Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Buenos Aires, Argentina, p.171.

que es, el costo de la renta, es decir, el importe de lo que ha costado el rendimiento[67].

En ese sentido, recientemente la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, respecto a lo que debería entenderse por normalidad del gasto, a los efectos de su deducción, expresó lo siguiente:

> "En cuanto a la normalidad del gasto, la jurisprudencia de la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia y de este Tribunal Supremo, han sido contestes al indicar que la aludida característica se verifica cuando dentro de la sana administración de los recursos económicos del contribuyente y frente a la producción de su renta, el gasto no resulta excesivo, ni procura disminuir sin justificación la base imponible" (Sala Político-Administrativa, sentencia N° 1096 del 20/06/2007).

El concepto de "necesidad" resulta *"... más que difícil, imposible determinar a priori en términos generales, abstractos y absolutos, un criterio definitivo con respecto al gasto necesario"*, tal como lo sostuvo la antigua Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, actuando como tribunal de alzada en competencia contencioso-fiscal en sentencia del 23 de octubre de 1962.

De todo lo expuesto podríamos concluir que un gasto es ***normal y necesario para la producción de la renta***, cuando es proporcional con la clase y magnitud del negocio o actividad (comparativamente es igual o proporcional al que pagan empresas o contribuyentes, o que éstas experimentan en el caso de pérdidas) y además guarda una relación directa o inmediata con la producción de la renta, de tal manera que conlleva a la obtención del ingreso bruto de la empresa.

Recientemente la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, actuando como tribunal de alzada de la jurisdicción contencioso tributaria, ha reiterado el criterio, respecto a la calificación del gasto necesario a los efectos de su deducibilidad y en ese

[67] CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: "Los Rendimientos del Capital en el Nuevo Impuesto sobre la Renta de las personas físicas". Editorial Civitas S.A., Madrid, 1980, p.160.

sentido decidió separarse del concepto rígido de la "imprescindibilidad del gasto"[68] para producir la renta que venía sosteniéndose a tales efectos para llegar a un concepto más justo aceptando gastos incluso como el que se somete a análisis en este caso. En tal sentido la Sala Político-Administrativa recientemente ha expuesto lo siguiente:

> "En cuanto a la calificación del "gasto necesario" a los efectos de la deducibilidad del mismo, ha sido criterio reiterado de este Alto Tribunal, por más de una década, **separarse del concepto rígido de la imprescindibilidad del gasto para producir la renta**, que se venía sosteniendo anteriormente, alegada por la representación fiscal, al admitir en esas ocasiones que ciertos gastos hechos por las sociedades mercantiles en razón de actividades que puedan contribuir a sus buenas relaciones laborales, previstas o no en sus contratos colectivos, se califiquen de gastos necesarios a los fines fiscales; ello por considerar que tales actividades generadoras de esos gastos pueden efectivamente contribuir a elevar la productividad de sus trabajadores y, en consecuencia, reputarse como gastos que sí contribuyen a una mejor labor de los empleados y por tanto son necesarios para su mayor rentabilidad; y cuyo monto además se corresponda al criterio de absoluta normalidad, es decir, que en su cuantía no representen desproporcionados porcentajes en relación al monto de los ingresos obtenidos. (Decisiones Nos. 307, 222 y 867, de fechas 30-07-1992, 30-04-1997 y 19-12-1996, casos: EXXON SERVICES VENEZUELA INC, LAGOVEN, S.A. y BARIVEN, S.A. y ratificada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en el caso DISTRIBUIDORA ANDIMAR, C.A., de fecha 30/09/2004).

Tomando en consideración los elementos generales de la deducción de los gastos, anteriormente analizados pasamos a verificar cuál es el trato que el legislador le ha dado a los gastos relacionados con intangibles.

> **"Artículo 27.** Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos

[68] Para referirse a la teoría sostenida por la Administración Tributaria durante mucho tiempo, en la cual se predicaba que el gasto para ser necesario y por lo tanto deducible tenía que ser imprescindible para la producción de la renta.

> causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:
>
> (...)
>
> 5.- Una cantidad razonable para atender la depreciación de activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta, siempre que dichos bienes estén situados en el país y tal deducción no se haya imputado al costo. Para el cálculo de la depreciación podrán agruparse bienes afines de una misma duración probable. El Reglamento podrá fijar, mediante tablas, las bases para determinar las alícuotas de depreciación o amortización aplicables.
>
> (...)
>
> 15.- Los derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión.
>
> 16.- Las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país".

De la norma antes transcrita, el legislador venezolano ha reconocido la deducción de gastos relativos a bienes intangibles, en tres numerales distintos: (i) en el numeral 5 de forma genérica en el gasto de depreciación de los activos permanentes y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta; (ii) en el numeral 15 se expresó de forma específica la deducción de los derechos de exhibición de películas y similares para el cine o la televisión y (iii) finalmente en el numeral 16, se reconocen como gastos las regalías y demás participaciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

(i) Gasto de amortización del "activo intangible"

En efecto uno de los gastos que debe un contribuyente tomar en consideración para la determinación de su renta gravable es el de depreciación de sus activos y como lo expresa el propio numeral 5 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y la amortización del costo de otros elementos invertidos en la producción de la renta.

Destacamos como un elemento interesante el hecho que el legislador no sólo considera depreciables los activos fijos corporales, sino también el costo de amortización de "*otros elementos invertidos en la producción de la renta.*

Pero para que un contribuyente pueda aprovecharse del gasto de amortización en la adquisición de un activo incorporal, es necesario estar en presencia precisamente de un activo o de un elemento invertido en la producción de la renta.

Vale la pena destacar que la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC 38), está referida a los **activos intangibles**, con lo cual se acepta y desde hace mucho tiempo, no sólo la existencia del intangible, sino su reconocimiento económico en la contabilidad.

La NIC 38 define como **activo intangible** a "*un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física*". Más adelante en el párrafo 9, la norma nos otorga un alcance más acabado con ejemplos concretos de lo que debe entenderse por activo intangible al indicar:

> "Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, en la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como **el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas** (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son **los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización**".

Pero igualmente nos indica que para que el intangible sea considerado a los efectos de la norma de contabilidad, no basta que encuadre en la definición o los ejemplos aportados, sino que dicho intangible: (i) sea identificable; (ii) la persona tenga un control sobre el mismo y (iii) existan beneficios económicos futuros.

Siguiendo lo expresado en la NIC 38, tenemos que:

1. Un intangible es identificable, cuando es posible separarse o escindiese de la entidad que es titular del mismo y en consecuencia es posible ser cedido, vendido o dado en explotación a un tercero o si bien porque el mismo nació de derechos contractuales o legales.

2. Existe control en el activo, cuando se tenga un control sobre el mismo, capaz de restringir su aprovechamiento por partes de terceros, lo cual, como acertadamente nos indica la norma no se cumple necesariamente con "*la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento*", pues de lo contrario, en Venezuela existirían intangibles que no cumplirían con este elemento, visto la falta de reconocimiento de ciertos derechos sobre intangibles producto de la vuelta a la Ley de Propiedad Industrial de 1956. Mención especial se hace en el párrafo 15 a la capacitación de su plantilla y en el párrafo 16 de la norma respecto a la clientela y cuotas de mercado.

3. Existirá beneficios económicos futuros, como indica la propia norma en el caso de: "*los ingresos ordinarios procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de coste y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción puede reducir los costes de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros*". Con los cual existe reconocimiento, no sólo de una renta directa, sino de un incremento patrimonial por ahorro en el proceso productivo.

Recordemos que las NIC no son de aplicación directa para todas las categorías de contribuyentes[69], aunque la Ley de Impuesto sobre

[69] Al respecto debemos remitirnos al profundo análisis realizado por el profesor HUMBERTO ROMERO-MUCI, en su obra "El Derecho y el revés de la contabilidad", Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2011.

la Renta en su artículo 90, establece la obligación a los contribuyentes de llevar "*en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan*", haciendo mención expresa incluso a los intangibles al referirse a los activos incorporales[70].

Lo importante es que podamos, siguiendo o no lo antes advertido de la NIC, el reconocimiento de un intangible incorporado al patrimonio de un contribuyente, pues una vez reconocida la existencia del activo intangible y su incorporación al patrimonio del contribuyente, es posible deducir un gasto razonable de depreciación, de acuerdo a lo establecido en el numeral 5 del comentado artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

Respecto al gasto de amortización, tenemos que indicar que el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta establece normas más o menos claras y en tal sentido la norma reglamentaria contenida en el artículo 60 expresa lo siguiente:

> "**Artículo 60.** La amortización a que se refiere el numeral 5 del artículo 27 de la Ley, consiste en **la disminución de valor que sufren los costos de las inversiones hechas en activos fijos incorporales** y en otros elementos invertidos en la producción del enriquecimiento.
>
> La cantidad razonable que se permite deducir en el ejercicio gravable, es **la cuota parte necesaria para ir recuperando el costo de tales activos durante el tiempo en que puedan ser utilizados en la producción del enriquecimiento, todo sin perjuicio de lo dispuesto en materia de ajuste por inflación**.

[70] Sobre este punto tenemos que ser enfáticos que esta mención no puede llevar a una deslegalización de los elementos de existencia de la obligación tributaria, pues ello.

> Para amortizar el costo de las inversiones a que se contrae este artículo, se utilizarán, en cuanto sean aplicables, las reglas contenidas en los tres artículos anteriores".

Cuando la norma reglamentaria antes transcrita hace referencia a las reglas contenidas en los tres (3) artículos anteriores está haciendo referencia a la aceptación de los métodos de línea recta o el de unidad de producción, según la naturaleza del negocio, aunque se hace la salvedad que la Administración tributaria puede admitir otros métodos igualmente adecuados (artículo 57); pero condicionado a que una vez el contribuyente haya elegido el método, éste, las bases de éste y la unidad depreciable no pueden ser variadas sin la aprobación previa y expresa de la Administración Tributaria (artículo 58) y cuando el contribuyente presuma que los activos intangibles tendrán una duración distinta de la tomada originalmente como base, puede solicitar de la Administración tributaria, la modificación de la cuota de amortización que corresponda tanto al ejercicio en curso como a los siguientes (artículo 59).

Adicionalmente encontramos una limitación respecto a la prohibición de amortización sobre bienes intangibles revalorizados por el contribuyente, con excepción del sistema de ajuste por inflación, tal como indica claramente tanto el artículo 28 de la Ley como el artículo 63 del Reglamento.

> (ii) El gasto de las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país.

El primero de los elementos que queremos destacar respecto de la posibilidad de tomar como deducción para la determinación de la renta neta gravable en el Impuesto sobre la Renta venezolano, el gasto de regalías y honorarios por asistencia técnica o servicios tecnológicos usados en el país, es que el mismo es deducible en el ejercicio fiscal que son causados.

Así como vimos que existen reglas de disponibilidad de la renta, lo cual hace que ciertas categorías de rentas sean gravables cuando sean pagadas, causadas o devengadas, dependiendo del caso, también existen reglas para considerar en qué ejercicio fiscal éstos gastos relacionados con intangibles son deducibles.

En ese sentido la regla general para la deducción es que el gasto se encuentre causado, salvo en los casos donde expresamente la norma indique que es pagado, tal como ocurre en el caso de los tributos (numeral 3° del artículo 27); los gastos de investigación y desarrollo, realizados en beneficio del propio contribuyente pagador (numeral 20 del artículo 27); los reembolsos de gastos de representación (numeral 20 del artículo 27).

Tal como está redactada la norma contenida en el numeral 16 del artículo 27, las regalías y demás participaciones análogas, así como las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país, son deducibles en el momento en que son causadas y no cuando son pagadas.

La norma admite la deducción de varias categorías de gastos, a saber: (i) las regalías y demás participaciones análogas, dentro de las cuales encontramos incluidas varios tipos de gastos asociados al derecho de uso o explotación de derechos sobre intangibles y (ii) las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país

(iii) Las regalías y demás participaciones análogas:

Tal como antes se indicó, ya la propia Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículo 48, definió de forma auténtica lo que esta frase significaba. En consecuencia, se deben entender como un gasto deducible cualquier cantidad que, independientemente de su denominación, se pague tomando en cuenta una unidad de producción, de venta, exploración o explotación, en razón del uso y goce de: (i) patentes,

(ii) marcas, (iii) derechos de autor, (iv) procedimientos o (v) derechos de exploración o explotación de recursos naturales.

Más adelante, en el Parágrafo Undécimo del propio artículo 27, el legislador impone una limitación en la deducción de gastos, pero a los beneficiarios de las rentas obtenidas por concepto de regalías y demás participaciones análogas.

En efecto, la norma en comentarios establece que los contribuyentes beneficiarios de esta categoría de rentas que se hallen domiciliados o con establecimiento permanente o base fija en el país, sólo podrán deducir como "*gastos de administración realmente pagados*", hasta un cinco por ciento (5%) de los ingresos percibidos por éste concepto y una "cantidad razonable" para amortizar su costo de obtención. Quedan excluidos de ésta limitación a los contribuyentes no domiciliados por las rentas obtenidas por concepto de regalías y demás participaciones análogas que, basados en los criterios antes analizados, se consideren como territoriales.

Como se puede apreciar, la norma no impone una restricción distinta a los elementos de normalidad y necesidad antes explicados.

Sin embargo, hemos querido traer a esta relatoría una reciente decisión en la cual la Administración tributaria desconoció basado en el principio de fondo sobre forma o principio de realidad, positivizado en nuestro Código Orgánico Tributario en los artículos 15[71] y 16[72].

---

[71] *"**Artículo 15:** La obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, siempre que se hubiesen producido los resultados que constituyen el presupuesto de hecho de la obligación".*

[72] *"**Artículo 16:** Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. / **Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por***

En dichas normas básicamente se establece la posibilidad que la Administración tributaria desconocer contratos y formas jurídicas: (i) cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y (ii) ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

En efecto, en un reciente caso, la Administración tributaria nacional (SENIAT), desconoció la venta que una empresa venezolana le hizo a una sociedad mercantil domiciliada en el extranjero de sus marcas y lemas comerciales y luego ésta sociedad mercantil extranjera licenció a su vendedora el uso de los referidos intangibles, generándose para la empresa venezolana un gasto importante que disminuyó su renta gravable por varios ejercicios.

En concreto *–y reservándome por disposiciones de secreto y discreción profesional la denominación del contribuyente–* la Administración desconoció el gasto por uso de marcas y lemas comerciales, indicando entre otros, que si bien el gasto encuadra perfectamente en el supuesto del numeral 16 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta:

- "*...la negociación realizada por* [la contribuyente] *duplicó el pago de regalías por tiempo indeterminado y el ingreso por la venta de la marca y lemas fue relativamente irrisorio, no resulta sano desde el punto de vista financiero, en criterio de esta instancia, desprenderse de un activo de esta naturaleza cuando una simple operación crediticia, incluso a nivel internacional, hubiera podido satisfacer las necesidades inmediatas, garantizando tanto la continuidad del negocio como el aporte adecuado en sostenimiento de las cargas públicas...*"

---

los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias. */* ***Parágrafo Único****: Las decisiones que la administración tributaria adopte conforme a esta disposición sólo tendrán aplicaciones tributarias y en nada afectarán las relaciones jurídicas-privadas de las partes intervinientes o de terceros distintos del fisco*" (Destacado Nuestro).

- "*Que como consecuencia de la venta de las marcas y lemas comerciales y su posterior licenciamiento, se generó una disminución de la renta gravable declarada por la contribuyente*".

Lo anterior es un hecho relevante para evidenciar el estado de la tributación de intangibles en Venezuela, según el cual, nuestra Administración tributaria exigirá, además de los supuestos de hecho expresados en la norma antes analizada y los criterios de normalidad y necesidad del gasto, exigirá que las operaciones comerciales que generan el gasto se encuentren dadas en un clima revestido de sustancia económica.

Sin embargo, no podemos dejar de advertir que nuestro máximo Tribunal, por su parte ha exigido a su vez a la Administración tributaria un uso racional y motivado de su potestad de desconocimiento de las formas, indicando de forma categórica la existencia, como un derecho de los contribuyentes en Venezuela del principio de economía de opción.

En este sentido la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, actuando como alzada y última instancia en materia contencioso-tributaria, ha reiterado el siguiente criterio:

> "Cierto es que existen algunos casos en que los contribuyentes recurren a determinadas formas jurídicas con el propósito fundamental de eludir la carga tributaria que, bajo un escenario normal, tendrían que enfrentar, y que en estas situaciones es posible que la administración tributaria aplique figuras como el denominado "abuso de las formas", y el desconocimiento del uso de formas atípicas a fin de proteger los intereses del Fisco Nacional y cuidar la efectiva y correcta aplicación de las normas tributarias, pero es importante destacar que estas herramientas deben ser utilizadas con sumo cuidado por las autoridades fiscales, a objeto de que **no degeneren en arbitrariedades que vulneren el denominado principio de "economía de opción", que en materia tributaria se traduce en que ningún individuo puede ser obligado a estructurar sus negocios de la forma que le sea más gravosa desde el punto de vista fiscal**.
>
> Por ende, la aplicación de las figuras antes mencionadas no debe hacerse a partir de presunciones caprichosas y gratuitas del funcionario actuante, sino que requiere de **la existencia de pruebas contundentes**

que demuestren fehacientemente elementos tales como que el contribuyente ha tenido el propósito fundamental de eludir la carga tributaria al emplear una forma jurídica determinada, o que la utilizada por él es manifiestamente inadecuada frente a la realidad económica subyacente"[73]. (Destacado nuestro).

En suma, lo que expresa la Sala en la citada sentencia es que los contribuyentes tienen la libertad de adoptar las formas corporativas más adecuadas para llevar su giro comercial, siempre y cuando esta forma corporativa no cause daños fiscales a la República, lo que es distinto a la racionalización del tributo.

(iv) Las remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país:

De igual forma, en el caso de los pagos realizados por conceptos de asistencia técnica o servicios tecnológicos, la norma incluye dos conceptos que poseen su respectiva interpretación auténtica en la Ley.

En efecto, cuando el numeral 16 del artículo 27 nos refiere a la expresión "*remuneraciones, honorarios y pagos análogos por asistencia técnica o servicios tecnológicos utilizados en el país*", de acuerdo a lo anteriormente visto en relación a las rentas presuntas, el intérprete debe saber que el legislador quiso referirse exactamente a:

- Asistencia técnica: Suministro de instrucciones, escritos, grabaciones películas y demás instrumentos similares de carácter técnico, destinados a la elaboración de una obra, producto o la prestación de un servicio que puede comprender la transferencia

[73] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia recaída en el caso: "Organización SARELA" de fecha 11/07/2002; reiterada de forma pacífica en los fallos Nros. 01486 del 14/08/2007, 00919 del 6 /08/2008; 01539 del 28/10/2009; 00180 del 10/02/2011 y 1638 del 30/11/2011, casos: "*Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A.*"; "*Policlínica La Arboleda, C.A.*"; "*Agencia Operadora La Ceiba, S.A.*"; "*Corporación LR-9, C.A.*" y "*Pfizer Venezuela*".

de conocimientos técnicos, de servicios de ingeniería[74], de investigación y desarrollo de proyectos[75], de asesoría y consultoría[76] y el suministro de procedimientos o fórmulas de producción, datos, informaciones y especificaciones técnicas, diagramas, planos e instructivos técnicos, y la provisión de elementos de ingeniería básica y de detalle.

- Servicios Tecnológicos: La concesión para su uso y explotación de patentes de invención, modelos, dibujos y diseños industriales, mejoras o perfeccionamiento, formulaciones, reválidas o instrucciones y todos aquellos elementos técnicos sujetos a patentamientos.

En la propia norma que ordena la deducción de los gastos que se originen como contraprestación de asistencia técnica y/o servicios tecnológicos recibidos o aprovechados en el país por contribuyentes sometidos al impuesto sobre la renta venezolano, se establece una limitación que en nuestro criterio, si bien entendemos su fin, se vuelve inconstitucional por no cumplir con garantías y principios constitucionales de derecho a la defensa.

Nos referimos a la disposición contenida en el parágrafo decimocuarto del artículo 27 de la Ley, el cual prescribe a la deducción de los gastos analizados de la siguiente manera:

> **"Parágrafo Decimocuarto**. No se admitirá la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando

---

[74] *"La ejecución y supervisión del montaje, instalación y puesta en marcha de las máquinas, equipos y plantas productoras; la calibración, inspección, reparación y mantenimiento de las máquinas y equipos; y la realización de pruebas y ensayos, incluyendo control de calidad"*.

[75] *"La elaboración y ejecución de programas pilotos; la investigación y experimentos de laboratorios; los servicios de explotación y la planificación o programación técnica de unidades productoras"*.

[76] *"La tramitación de compras externas, la representación; el asesoramiento y las instrucciones suministradas por técnicos, y el suministro de servicios técnicos para la administración y gestión de empresas en cualquiera de las actividades u operaciones de éstas"*.

> tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su causación. A estos fines, el contribuyente, deberá presentar ante la Administración Tributaria, los documentos y demás recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país".

Como se puede apreciar, la norma viola un principio de derecho probatorio referido específicamente al denominado traslado de la carga probatoria.

En efecto la norma indica que no se admitirán los gastos de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su causación. El hecho negativo absoluto es: nadie presta un determinado servicio tecnológico o de asistencia técnica en Venezuela.

Debemos comenzar señalando que una vez verificado un hecho negativo absoluto, la carga probatoria se traslada a la contraparte, en este caso a la Administración tributaria quién a través de sus facultades de investigación debe probar de forma fehaciente

En efecto, un contribuyente se le hace imposible probar que en el país no existe alguien que pueda prestar determinados servicios y por lo tanto al ser éste un hecho negativo absoluto la actuación fiscal es la que tiene la carga de demostrar que en efecto sí existía la posibilidad de recibir los servicios que recibió un contribuyente proveniente del exterior, en el país, al mismo precio, por la misma calidad y en las mismas condiciones pactadas.

Si bien es cierto que la norma permite que el contribuyente, pueda presentar documentos y recaudos que demuestren las gestiones realizadas para lograr la contratación de tales servicios en el país, la misma no es clara en indicar si a pesar de la existencia de estos recaudos y documentos en manos de un contribuyente, si la Administración lograse demostrar que el determinado servicio podría prestarse en el país bajo las mismas condiciones, entonces igualmente el gasto sería rechazado o aceptado por la actuación fiscal.

Lo que sí se hace evidente de esta limitación es la libertad interpretativa y por lo tanto la discrecionalidad otorgada a la Administración pues, tal como se ha visto en otros casos, la Administración podría, desconocer los documentos y recaudos de las diligencias efectuadas por un contribuyente a los fines de buscar un prestador de servicios en el país y además valerse del traslado irregular de la prueba que contempla la norma y en consecuencia rechazar con alto grado de discrecionalidad –*e irracionalidad*– un gasto efectivamente causado o pagado, por un servicio efectivamente prestado y aprovechado en el país, normal y necesario para la producción de la renta, pero que por la circunstancia aquí descrita sería rechazado y por lo tanto, se vería violentado el principio constitucional de tributar con base a la capacidad contributiva de un contribuyente, ya que su renta neta gravable, al no contemplar el gasto sería mayor a la que realmente es.

Otra limitación respecto a los gastos de asistencia técnica, esta vez referido a la determinación del enriquecimiento neto gravable de los establecimientos permanentes o bases fijas de entidades extranjeras en el país, la encontramos en las normas contenidas en el Parágrafo Decimoséptimo del artículo 27 de la Ley en concordancia con lo dispuesto en el artículo 83 del Reglamento, según las cuales, no serán deducibles los pagos que efectúe el establecimiento permanente a "*la oficina central de la empresa o alguna de sus otras sucursales, filiales, subsidiarias, casa matriz o empresas vinculadas en general, a título* ***de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos*** *o a título de comisión, por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos*".

Al respecto debemos remitirnos al criterio de racionalidad y principio de primacía de la realidad y de fondo sobre forma para interpretar este tipo de limitaciones.

En efecto, la norma de carácter evidentemente antielusivo, pretende evitar que un establecimiento permanente deduzca gastos de "*regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho*

de utilizar patentes u otros derechos" pagados a casa matriz o alguna de sus filiales, pues el legislador los presume como poco sinceros.

En tal sentido y con base a los criterios antes desarrollados y sobre todo a los fines de preservar la capacidad contributiva de esta categoría de contribuyentes, si se lograse demostrar que el gasto deducido por el establecimiento permanente cumple con parámetros de sustancia económica y basado en la interpretación efectuada por nuestro máximo Tribunal[77] somos del criterio que dichos pagos serían deducibles, pues los mismos rompen con el sentido, propósito y alcance de la norma antielusiva.

C. Normas de valoración de intangibles

En general no existe en la Ley ni en el Reglamento normas específicas de valoración de bienes o activos intangibles. Sin embargo, podemos encontrar normas aisladas para determinados tipos de operaciones reguladas.

En ese sentido, encontramos que en el artículo 40 del Reglamento se calificó como "*activos de carácter permanente*" a los "*valores pagados o asumidos representativos de plusvalías, marcas, patentes de inversión y demás bienes intangibles semejantes que tengan el carácter de inversiones*" y en consecuencia cuando se enajenen dichos activos se disminuirá en atención al total de la depreciación o amortización acumulada hasta la fecha de la enajenación

Por otro lado, en el régimen de precios de transferencia, específicamente cuando la Ley establece las normas comunes para la aplicación

[77] Por un lado en: (i) Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia recaída en el caso: "Organización SARELA" de fecha 11/07/2002; reiterada de forma pacífica en los fallos Nros. 01486 del 14/08/2007, 00919 del 6 /08/2008; 01539 del 28/10/2009; 00180 del 10/02/2011 y 1638 del 30/11/2011, casos: "*Publitotal 994 Servicios de Publicidad, S.A.*"; "*Policlínica La Arboleda, C.A.*"; "*Agencia Operadora La Ceiba, S.A.*"; "*Corporación LR-9, C.A.*" y "*Pfizer Venezuela*" y por otro (ii) Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Nro. 00394, dictada en fecha 12 de mayo de 2010, caso *Valores Unión, C.A.*

de los métodos allí establecidos[78,79], se hace una especial referencia a los bienes inmateriales cuando se expresa en el artículo 124, lo siguiente:

> **"Artículo 124.** Deberá efectuarse la comparación entre las características de los bienes o servicios, a objeto de determinar el grado de similitud de las transacciones vinculadas y no vinculadas.
>
> (...)
>
> **En el caso de bienes inmateriales deben considerarse las características referidas a la forma de transacción (licencia o venta), la clase de derecho de propiedad (industrial o intelectual), la duración, el grado de protección y los beneficios previsibles por el uso de los derechos de propiedad"**.

La valoración de un bien intangible reside en que el mismo no es apreciable a simple vista.

Un anillo de diamantes, a simple vista puede generar una idea de su valor, visto el precio de cada uno de los componentes (las piedras preciosas y el metal con que está elaborado), su pureza y la cantidad (peso) de los mismos. Pero esta percepción cambia completamente cuando se indica que dicho anillo fue elaborado por la casa (*Cartier* o *Bulgari*, por ejemplo), pues la marca o el fabricante le imprimen "eso" que el intangible le otorga. He allí la dificultad de la valoración.

---

[78] De conformidad con el artículo 136 de la Ley de Impuesto sobre la Renta: "*La determinación del precio que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables, podrá ser realizada por cualquiera de los siguientes métodos internacionalmente aceptados: **el método del precio comparable no controlado, el método del precio de reventa, el método del costo adicionado, el método de división de beneficios y el método del margen neto transnacional***".

[79] De igual forma en el régimen de precios de transferencia, se hace mención específicamente cuando se explica la aplicación del método de división de beneficios a los intangibles cuando en el artículo 140 se indica "*En caso de existir un beneficio residual, que se obtiene disminuyendo la utilidad de operación asignada a las partes vinculadas involucradas de la utilidad de operación global, que no pueda ser asignado a ninguna de las partes; este beneficio residual se distribuirá entre las mismas partes vinculadas, tomando en cuenta, entre otros elementos, **los intangibles significativos utilizados por cada una de ellas, en la proporción en que hubiere sido distribuida con o entre partes independientes en operaciones comparables***".

No porque sea difícil la valoración es imposible, pero tiene que existir parámetros comparables y sometidos a escrutinios y a elementos más "tangibles" que permiten diferenciar en dinero un intangible de otro.

En el caso de las marcas, para dar un ejemplo, tal como nos enseñan los profesores PABLO FERNANDEZ[80] y JAIME ÁLVAREZ[81] existen distintos métodos de valoración que tratan de "acercar" el valor de intangible a una expresión monetaria.

Siguiendo el trabajo del profesor FERNANDEZ[82], podemos observar que dichos intangibles pueden ser valorados: (i) utilizando el valor de las acciones más la deuda financiera (valor de la empresa); (ii) la diferencia del valor del mercado y el valor contable de las acciones de la empresa; (iii) a través del *goodwill* (método de valor neto patrimonial ajustado); (iv) la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las acciones, menos la capacidad de gestión del equipo directivo; (v) valor de reposición de la marca (relacionado con la inversión en margketing, promociones o inversiones publicitarias); (vi) la diferencia entre el valor de la empresa con marca y el de otra empresa análoga que vendiera productos sin marca (en el caso de genéricos); (vii) el valor del *free cash flow* de la empresa menos los activos utilizados por la rentabilidad exigida y (viii) las opciones de vender a mayor precio y/o mayor volumen y las opciones de crecer a través de nuevos mercados, productos[83].

---

[80] FERNANDEZ, Pablo: "Valoración de Marcas e Intangibles" Documento de Investigación DI n° 868 del Centro Internacional de Investigación Financiera, Universidad de Navarra, 2007. Consultado en versión electrónica http://www.iese.edu/research/pdfs/DI-0686.pdf

[81] ÁLVAREZ PLAZA, Jaime: "Valoración de activos intangibles: El Sistema de Información Empresarial", Doctorado en Finanzas y Empresa, UCM y UAM, DT 0503, 2005. Consultado en su versión electrónica http://www.ucm.es/info/jmas/finemp/dt/0503.pdf

[82] FERNANDEZ, Pablo: "Valoración de Marcas e Intangibles" Documento de Investigación DI n° 868 del Centro Internacional de Investigación Financiera, Universidad de Navarra, 2007. Consultado en versión electrónica http://www.iese.edu/research/pdfs/DI-0686.pdf

[83] Es interesante revisar los elementos y criterios tomados por algunas firmas para hacer un ranking de las márcas más valiosas. En tal sentido recomendamos el realizado por Interbrand "Best Global Brands 2011" http://www.interbrand.com/es/best-global-brands/best-global-brands-2008/best-global-brands-2011.aspx

Vale la pena destacar que la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC 38), establece también métodos de valoración de intangibles cuando éstos se han adquirido de forma independiente, generados dentro de la empresa con o sin subvenciones estatales, los cuales pueden servir como principios orientadores, pero nunca pueden ser exigibles como único y verdadero método de valoración los allí indicados.

Lo importante es identificar que tanto los contribuyentes como la Administración tributaria, están obligados a efectuar una valoración racional de sus activos, incluyendo a los activos intangibles y cualquiera que sea el método seleccionado este debe estar lo más apegado a la realidad.

Nuestro Tribunal Supremo de Justicia ha fijado criterio en relación a un tema muy parecido al aquí discutido, pero relacionado con el método de valoración de los inventarios, en tal sentido, en un criterio bastante interesante, la Sala Político Administrativa ha venido reiterando el criterio según el cual que los contribuyentes pueden elegir cualquier método, e inclusive cambiarlo siempre y cuando la aplicación del nuevo método se haga bajo elementos de "razonabilidad, consistencia y buena fe[84].

---

[84] La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia No. 00647 de fecha 16 de mayo de 2002, caso: *Cervecería Polar, C.A. y Cervecería Polar del Centro, C.A. (Grupo Consolidado)* (criterio ratificado en la sentencia N° 00499 del 24/04/2008, recaída en el caso "*COVELCA*"), se expresó lo siguiente: "*Sin embargo, no puede dejar de advertir esta Sala, la disyuntiva que viene presentando, en la práctica, esta materia de cambio del Método de Valuación de Inventarios que realizan las sociedades, en lo que respecta a aquellos conocidos como PEPS (primero en entrar, primero en salir), UEPS (último en entrar, primero en salir) o Promedio, ya que efectivamente se observa la falta de regulación expresa que norme tal circunstancia, quedando al libre albedrío de las sociedades involucradas, dependiendo de variados factores, tales como la complejidad de la mercancía que manejen, por su naturaleza genérica, los volúmenes de inventarios que operan, la alta rotación del producto, el grado de dificultad que en un momento de coyuntura económica se les presente, entre otros. En razón de ello, se hace necesario precisar que si bien es cierto que los contribuyentes pueden elegir uno cualesquiera de los métodos mencionados, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, no es menos cierto que la aplicación del nuevo método que escoja debe hacerse dentro de unos lineamientos de razonabilidad, consistencia y buena fe.*"

En consecuencia en la dura labor de valorar activos intangibles a los efectos fiscales, tiene que tenerse en cuenta parámetros económicos, razonables y constatables que hagan de la valoración una re expresión económica de un bien. No puede la Administración tributaria desconocer un método de valoración escogido por un contribuyente sin que traiga en ese acto de desconocimiento elementos que demuestren, por un lado la inviabilidad del método del contribuyente y por otro los elementos técnicos que hacen factible, viable y más sincero el método por ello escogido. Huelga decir que tampoco puede desconocer un valor de un intangible sin motivación alguna.

D. Régimen de transparencia Fiscal Internacional

Tal como nos refiere el profesor EMILIO ROCHE[85], el régimen de transparencia fiscal sólo tiene sentido cuando una jurisdicción admite el sistema de renta mundial, tal como lo implementó Venezuela desde el 1° de enero de 2001.

Siguiendo al profesor ROCHE, el objetivo de este sistema se logra mediante un sistema de presunciones o ficciones legales de considerar los entes, contratos, sucursales o entes con o sin personalidad jurídica, ubicados en jurisdicciones considerados de baja imposición fiscal y el contribuyente (venezolano) que posea inversiones en estas jurisdicciones, está obligado a reportar los elementos de renta (ingresos, costos y gastos) como si fueren propios y por lo tanto dicha renta extraterritorial quedaría gravada con el impuesto venezolano.

De acuerdo con lo previsto en la norma contenida en el artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se excluye expresamente de la aplicación de este régimen si en dicha jurisdicción se ejerce una actividad económica que cumpla con dos requisitos concurrentes, a saber:

[85] ROCHE, Emilio: "Transparencia Fiscal Internacional", en AAVV, "60 años de imposición a la renta en Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003, Pág. 674.

(i) cuando más del cincuenta por ciento (50%) de los activos totales de la entidad se encuentren ubicados en dicha jurisdicción y (ii) que menos del veinte por ciento (20%) de la totalidad de los ingresos los ingresos provengan de **cesión del uso o goce temporal de bienes**, dividendos, intereses, ganancias de la enajenación de bienes muebles e inmuebles o **regalías**.

Esta regulación, como se aprecia tiene una muy estrecha vinculación con el tema de intangibles, pues básicamente aunque lo que se busca con la regulación es evitar que un contribuyente del impuesto sobre la renta venezolano haga una ubicación estratégica de rentas ociosas, dentro de las cuales encontramos las regalías (que como dijimos es la renta típica de los intangibles) y las provenientes de la cesión de uso de bienes (que pueden ser intangibles) y que las mismas queden sin gravamen o con un gravamen muy reducido.

Pero de una forma equilibrada, el reglamentista venezolano, en su artículo 201, previó la posibilidad que los activos fijos que conforman las inversiones en estas jurisdicciones consideradas de baja imposición fiscal, estuvieren representadas por "*los valores pagados o asumidos representativos de plusvalías,* ***marcas, patentes de inversión*** *y demás* ***bienes intangibles semejantes que tengan el carácter de inversiones***", con lo cual tenemos un reconocimiento que en dichas jurisdicciones pueden existir activos intangibles incorporados a la producción de rentas y aún así pueda excluirse de la aplicación del sistema de presunciones y consecuentes obligaciones del régimen de transparencia fiscal internacional.

E. Ajuste por Inflación Fiscal

Muy resumidamente debemos hacer mención al sistema de ajuste por inflación fiscal, como un componente importantísimo en la determinación del Impuesto sobre la Renta en Venezuela, vista no sólo su consagración desde la Ley de 1991, sino porque nuestro país,

lamentablemente se destaca por ser la economía con mayor inflación en América Latina[86].

Así pues, con el objeto de consagrar un régimen completo de ajuste inflacionario *–con un influjo claro en el sistema chileno–* en 1991, nuestro legislador adoptó la modalidad de incluir dos fases en su proceso: (i) el ajuste inicial por inflación y (ii) el reajuste regular por inflación.

Como se desprende de los artículos 173 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y 90 de su Reglamento, es parte esencial del procedimiento establecido por el legislador el hecho de efectuar una revalorización de los activos al cierre del ejercicio fiscal anterior, a fin de contar con una base actualizada que funcione como punto de referencia para el reajuste regular a que está obligado el contribuyente[87].

Dicho ajuste inicial busca actualizar los activos y pasivos no monetarios del contribuyente para el momento del cierre del ejercicio inmediatamente anterior al que pretende gravarse, lo cual trae consigo una variación en el monto del patrimonio neto para la fecha del cálculo. Esta conversión o actualización se expresará posteriormente en los enriquecimientos netos devengados en el período en que pretende gravarse la renta, en esta ocasión, el ejercicio fiscal 2008.

Luego, ha de verificarse el reajuste regular, contenido en los artículos 178 y siguientes de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y 110 y siguientes de su Reglamento, como etapa complementaria del sistema de ajuste por inflación a que hemos hecho referencia.

---

86 El Universal, Caracas, 20 de septiembre de 2011, edición electrónica: "FMI: economía venezolana crecerá 2,8% con inflación de 25,8%" http://www.eluniversal.com/2011/09/20/fmi-economia-venezolana-crecera-28-con-inflacion-de-258.shtml.

87 De acuerdo con el artículo 173, es obligatorio incluir el sistema de ajuste por inflación fiscal para la determinación del Impuesto sobre la Renta previsto en dicha Ley a los contribuyentes actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas y será optativo u opcional para aquellos contribuyentes que no encuadrando en los anteriores decidan usarlo, pero una vez optado no podrán dejar efectuarlo.

Tal como se desprende del artículo 178 de la LISLR, *"(...) una vez realizado el ajuste inicial (...)"* los contribuyentes *"(...) deberán reajustar al cierre de cada ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios, el patrimonio al inicio del ejercicio y los aumentos y disminuciones del patrimonio durante el ejercicio, distintos de las ganancias o pérdidas (...)"*.

El verdadero propósito de esta fase consiste en reflejar en la cuenta de reajuste por inflación, el mayor o menor valor que resulte de reajustar el valor neto actualizado de los activos y pasivos no monetarios existentes al cierre del ejercicio gravable, a los fines de analizar dicho valor con la referencia resultante al efectuar el ajuste inicial. Sólo esta operación puede arrojar la ganancia o pérdida real y efectiva de un determinado período; es decir, luego de evaluar la incidencia que tiene el elemento inflacionario sobre el mercado y el valor de los bienes.

En resumidas cuentas, el sistema de ajuste inflacionario permite –*a través de un especializado catálogo de normas*– tener en consideración cifras un tanto más aproximadas a la realidad económica del momento en que pretende determinarse la base imponible del Impuesto Sobre la Renta, que aquellas históricas que de forma alguna se corresponden con dicho contexto.

Los activos intangibles de acuerdo a lo previsto en el parágrafo segundo del artículo 173 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, así como la norma contenida en el artículo 93 del Reglamento de dicha Ley, son considerados expresamente como **activos no monetarios** lo cual coincide con lo dispuesto en el párrafo 8 de la NIC 38 y en consecuencia sujetos a los reajustes previstos en el sistema de juste por inflación fiscal.

Un elemento interesante, previsto dentro del sistema de ajuste fiscal por inflación es que el legislador incluyó una serie de normas de carácter antielusivas, en las cuales se ordena *a priori*, excluir de los activos y pasivos y del patrimonio neto del contribuyente.

En ese sentido, la norma contenida en el artículo 184 de la Ley ordena la exclusión de las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas. Esta norma, como comentamos en el punto de las rentas presuntas, fue interpretada por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, quien actuando como tribunal de alzada de la jurisdicción contenciosa-tributaria consideró que esa presunción debería admitir prueba en contrario.

En este mismo tenor, encontramos una norma también de naturaleza antielusiva respecto a los activos intangibles en el sistema de ajuste por inflación, pero esta vez en la n en el Reglamento, específicamente en el artículo 97, en la cual se expresa:

> **Artículo 97. Se excluirán de los activos y pasivos y del patrimonio neto del contribuyente, las revalorizaciones de activos fijos y sus correspondientes depreciaciones no autorizadas por esta Ley**, la participación patrimonial en las utilidades o pérdidas de las inversiones permanentes en filiales, afiliadas y otras empresas relacionadas, las capitalizaciones en las cuentas de activos no monetarios por efecto de devaluaciones de la moneda, las provisiones, las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas y/o vinculadas, los bienes, deudas y obligaciones aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos, exonerados o no sujetos al impuesto establecido por esta Ley, provisiones tales como para la obsolescencia de inventario y cuentas incobrables y **los bienes intangibles no pagados** ni asumidos por el contribuyente ni otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizadas por la Ley".

En primer lugar, entendemos que el elemento teleológico de la norma se encuentra en evitar que algún contribuyente refleje un patrimonio distinto al que realmente tendría si excluyera activos y pasivos poco sinceros del patrimonio neto a los fines del reajuste fiscal por inflación.

En ese sentido, debemos remitirnos nuevamente al criterio e interpretación de avanzada efectuado por nuestro máximo tribunal[88] para afirmar que aún en el caso que en patrimonio de un contribuyente exista bienes intangibles no pagados, pero los mismos formen parte esencial de su giro de negocio o que se hallen pagados parcialmente o pendiente de pago de acuerdo a lo establecido en una contratación con sustancia económica, dichos activos intangibles no deben excluirse, pues los mismos rompen con el sentido, propósito y alcance de la norma antielusiva.

Pero más importante aún, es que esta prohibición se encuentra en un instrumento de rango sublegal, como es el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta y por lo tanto, en apego férreo al principio constitucional de legalidad tributaria (artículo 317): (i) visto que la propia Ley no ordena la exclusión de los activos intangibles no pagados y (ii) visto que su inclusión o exclusión es un elemento de determinación de la obligación tributaria, es por lo cual somos de la opinión que el mandamiento de excluir categorías de activos no previstos en la norma legal, se encuentra en contradicción directa con el principio Constitucional de Legalidad Tributaria.

F. Tratados para evitar la doble imposición de la renta.

Además de las normas constitucionales antes analizadas que establecen preeminencia o *–al menos–* equivalencia de los tratados y pactos internacionales suscritos válidamente por la República y la tradición activa en el ámbito del derecho internacional público de nuestro país, debemos indicar que en el Código Orgánico Tributario se establece una marcada preferencia en el orden jerárquico a las normas y reglas establecidas en los convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República, tal como ha quedado positivizado en el artículo 2, que por su importancia pasamos a transcribir:

[88] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia Nro. 00394, dictada en fecha 12 de mayo de 2010, caso *Valores Unión, C.A.*

"**Artículo 2**: Constituyen fuentes del derecho tributario:

1. Las disposiciones constitucionales
2. **Los tratados, convenios o acuerdos internacionales celebrados por la República**.
3. Las leyes y los actos con fuerza de ley.
4. Los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estadales y municipales.
5. Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto."

Nuestro país, ha sido entusiasta en cuanto a la celebración con de tratados bilaterales y multilaterales en todos los ámbitos, incluido aquellos para evitar la doble imposición con otras jurisdicciones, ello con el fin de generar estabilidad y certeza jurídica a los capitales foráneos, al punto que muchos de esos tratados fueron firmados incluso antes de que Venezuela adaptase su régimen de renta mundial.

Las reglas de aplicación del tratado en materia de intangibles, salvo lo antes expuesto, no difieren de las reglas generales, conocidas y estudiadas en el régimen general.

Respecto al tratamiento que dichos convenios le otorgan a las rentas provenientes de intangibles, debemos destacar que el principal desafío subyace en que no existen reglas especiales o específicas aplicadas a los intangibles, en consecuencia es el intérprete quien debe calificar el tipo de renta que se ha generado en una determinada operación y luego verificar dónde esa renta puede alocarse adecuadamente para que le sean aplicadas las reglas del tratado según dicha alocación.

En ese sentido, podemos estar en presencia de una operación que consista en la cesión del derecho de propiedad sobre un intangible, o en una en la que sólo haya cesión temporal de alguno de sus atributos como puede ser el uso o el goce y la contraprestación de éstas últimas puede o no estar representada en cánones o regalías. Puede darse el caso

que en la venta de un bien corpóreo se encuentre incorporada la licencia para el uso de ciertos intangibles o puede darse el caso donde a cambio de un precio, se transfieran simplemente unos conocimientos o secretos donde es dificultoso o imposible transferir la propiedad sobre el conocimiento o secreto que se ha transferido.

De acuerdo a lo anterior, es evidente que no en todas las operaciones económicas que involucren intangibles tienen como contraprestación un canon o regalía. En consecuencia, mal pueden ser subsumidas en las normas que contemplan las reglas de tributación sobre cánones o regalías todas las operaciones en las cuales exista un intangible. Hacer esto es un error común.

En consecuencia, entendiendo que no existen en los convenios para evitar la doble imposición, al menos en los suscritos por Venezuela, reglas particulares para la tributación de intangibles y dada las múltiples operaciones donde pueden estar involucrados comercialmente bienes intangibles, es por lo cual debemos recurrir a las diversas normas de los tratados e identificar adecuadamente y siguiendo las reglas de interpretación de los mismos, identificar en que supuesto califica la renta obtenida en determinada operación.

En ese sentido el intérprete debe tener la habilidad de alocar el tipo de renta dentro de las reglas que establece el tratado, teniendo en cuenta que la misma puede calificar como un beneficio empresarial (artículos 7 de los modelos OCDE, ONU e ILADT); una regalía propiamente dicha (artículos 12 de los modelos OCDE y ONU, 9 del modelo ILADT); una ganancia de capital (artículos 13 de los modelos OCDE y ONU, 12 del modelo ILADT), la contraprestación por la prestación de servicios independientes (artículos 14 de los modelos OCDE y ONU) o dependientes (artículos 15 de los modelos OCDE y ONU, 10 del modelo ILADT), un pago bajo el régimen fiscal de artistas o deportistas (artículos 12 de los modelos OCDE y ONU, 9 del modelo ILADT) o la remuneración pactada con un investigador o un profesor, sólo por nombrar los más relevantes.

Lo interesante de la anterior numeración, es que en todos los casos puede existir una transacción que involucre un intangible y dependiendo de cómo se clasifique se aplicarán unas reglas u otras con evidentes resultados distintos, en el cual podemos encontrar casos donde la renta sólo será gravable en el país de la residencia o casos donde el país de la fuente le está permitido gravar el enriquecimiento pero con un límite.

Quizás la clave que nos ayudaría a determinar cuál es la regla que deba emplearse cuando se está en un caso donde aplica un tratado para evitar la múltiple imposición, es determinar la causa efectiva que genera la remuneración que a su vez genera la renta gravable, más que la existencia o no del propio intangible.

En nuestra opinión, el operador jurídico debe preguntarse ***¿por qué el deudor de la operación económica está haciendo el pago?*** Las respuestas pueden ser muchas: *¿para obtener la propiedad de un bien, o sólo para usarlo por un tiempo?*; *¿para explotar económicamente el bien que le ceden?*, *¿para transformarlo?*, *¿para mejorar una actividad o proceso?*

En ese sentido, las reglas de tributación de las rentas catalogables como beneficios empresariales, nos indican que las ganancias obtenidas por un no residente, sólo podrán ser gravables en el país de la fuente en tanto y en cuanto dicha empresa ejerza la actividad generadora de la renta a través de un establecimiento permanente y siempre y cuando dicha renta pueda ser atribuible de forma inequívoca a dicho establecimiento. De resto las rentas obtenidas sólo serán gravables en el país de la residencia.

Puede darse el caso que una empresa no domiciliada en una operación económica que involucre a un bien intangible, haya generado una renta o recibido un pago que no habiendo sido posible calificarla como una regalía o una ganancia de capital y en consecuencia encuadre más como un beneficio empresarial.

Siguiendo los comentarios del modelo de la OCDE, al tratar los temas de regalías se destaca que cuando estamos en presencia de un pago efectuado por la transferencia de la propiedad (en todos sus atributos: uso, goce y disposición) de un elemento de propiedad industrial o intelectual, el pago no puede calificarse como si se hiciera sólo por el uso el derecho de utilizar o explotar económicamente de ese bien, evidentemente dicho pago no puede ser calificado como una regalía y tendríamos que aplicar la regla del beneficio empresarial.

Sin embargo, si el intangible cuya propiedad entera se está transfiriendo a cambio de un precio, se encuentra en el patrimonio del cedente como un bien de capital, es evidente que dicha transferencia y en consecuencia renta no puede calificarse sino como una ganancia de capital y en consecuencia debe aplicársele la regla correspondiente.

Como hemos venido indicando a lo largo de este trabajo, el problema con los activos intangibles, es que la mayoría de ellos carecen de una adecuada valoración. Si es difícil valorar un bien, sin duda que su tributación (gravamen, deducción o depreciación) será igualmente dificultosa.

En ese sentido destacamos el dato aportado por la Dra. CATALINA HOYOS[89] cuando nos resalta que la más importantes empresas del mundo los activos intangibles se encuentran sub-contabilizados y en ese sentido indica: "*ello quiere decir que por cada seis dólares de valor del mercado de una compañía, sólo uno aparece contabilizado en su balance. Los ejemplos son evidentes: se ha estimado en 87,9% el valor de los intangibles de Jhonson & Jhonson con relación a sus activos tangibles, en 88,5% los de Procter & Gamble, en 93,5% los de Merk, en 97,8% los de Microsoft y en 98.9% los de Yahoo*".

[89] HOYOS, CATALINA: "Cánones o regalías en los convenios de doble imposición", inscrito en la obra colectiva: AAVV; GODOY F., JUAN PABLO (Coordinador académico): "Estudios de Derecho Internacional Tributario, Los Convenios de Doble Imposición", Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2008, Pág. 337 y siguientes.

Respecto a las reglas de tributación sobre regalías[90] y los fines de una mejor comprensión para tratar aportar una información sistematizada, hemos elaborado un cuadro en el cual se pude apreciar el tipo de renta de acuerdo a la clase de intangible de que se trate, así como la tarifa máxima aplicable cuando se considere que la renta es gravable en el país de la fuente, dividiendo las regalías en tres rubros, a saber: (i) las regalías por derechos de autor en el cual como hemos visto se incluyen no sólo las obras literarias, musicales, científicas o artísticas, sino también lo relativo al software; (ii) las regalías provenientes de bienes registrables a través de las normas de propiedad industrial, referidos mayor, pero no exclusivamente las rentas provenientes de licencias de uso o explotación de marcas y patentes e invención y (iii) un espacio para otras regalías que de acuerdo a cada tratado no se especifique como derechos de autor o de propiedad industrial, en los cuales como veremos en muchos casos se hace mención expresa a la asistencia técnica o a servicios tecnológicos. Vale destacar que cada convenio tiene sus particularidades y hemos tratado de hacer la respectiva referencia en cada caso.

En ese sentido tenemos:

		Alícuota aplicable a las Regalías		
#	**País**	**Derechos de autor**	**Propiedad Industrial**	**Otras Regalías**
1	Alemania	5%	5%	5%
2	Austria	5%[91]	5%[91]	5%[91]
3	Barbados	10%[91]	10%[91]	10%[91]
4	Belarús	5%	5%[92]	10%

[90] Debemos volver hacer mención la necesidad de consultar en este tema el trabajo de la Dra. CATALINA HOYOS, intitulado "Cánones o regalías en los convenios de doble imposición", opus citada.

[91] En la definición de regalías se incluye las ganancias derivadas de la **enajenación** de cualquier de los derechos o bienes contingentes a su productividad o uso.

[92] De acuerdo a lo expresado en el convenio, se incluye el derecho de usar toda clase de equipos y vehículos de transporte.

		Alícuota aplicable a las Regalías		
#	País	Derechos de autor	Propiedad Industrial	Otras Regalías
5	Bélgica	5%	5%	5%
6	Brasil	15%	15%	15%
7	Canadá	5%[91]	5%[91]	10%[91]
8	China	10%	10%	10%
9	Corea	10%	10%	5%[91]
10	Cuba	5%	5%	5%
11	Dinamarca	10%	10%	5%[94]
12	Emiratos Árabes Unidos	10%	10%	10%
13	España	5%	5%	5%
14	Estados Unidos de América	10%[91]	10%[91]	5%[93]
15	Francia	5%	5%	5%
16	Indonesia	20%[91]	20%[91]	10%[94]
17	Irán	5%	5%	5%
18	Italia	7%	10%	10%
19	Kuwait	20%	20%	20%
20	Malasia	10%[91]	10%[91]	10%[91]
21	México[95]	10%[91]	10%[91]	10%[91]
23	Noruega	12%[91]	12%[91]	9%[91]

[93] De acuerdo a lo expresado en el convenio, específicamente se incluye la mención del **uso o derecho de usar equipo comercial, industrial o científico**.

[94] De acuerdo a lo expresado en el convenio, específicamente se refiere con esta alícuota a enriquecimientos provenientes de **asistencia técnica**.

[95] No está en vigor.

#	País	Alícuota aplicable a las Regalías		
		Derechos de autor	**Propiedad Industrial**	**Otras Regalías**
24	Países Bajos (Holanda)	10%	7%[96]	5%[97]
25	Portugal	12%	12%	10%[94]
26	Qatar	5%	5%	5%
27	Reino Unido e Irlanda del Norte	7%	5%	5%
27	República Checa	12%[91]	12%[91]	12%
28	Rusia	15%[91]	15%[91]	10%[94]
29	Suecia	10%	7%	7%
30	Suiza	5%	5%	5%
31	Trinidad y Tobago	10%	10%	10%[98]
32	Vietnam	10%	10%	10%

Un punto interesante de nuestra jurisprudencia respecto de la aplicación de los tratados para evitar la doble imposición internacional, es que a pesar del número de tratados que nuestro país ha suscrito, no ha existido el mismo desarrollo en la doctrina forense.

Sin embargo es destacable un caso en materia de asistencia técnica. Tuvo lugar cuando un establecimiento permanente ubicado en el país recibió y pagó asistencia técnica de una entidad domiciliada en Francia, con lo cual se discutía en primer lugar la aplicación del tratado y luego la calificación de las rentas.

[96] Esta alícuota sólo es aplicable, de acuerdo al convenio por regalías por uso de **marcas** de fábrica o de comercio.

[97] Esta alícuota sólo es aplicable, de acuerdo al convenio por regalías por uso de patentes, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

[98] El tratado excluye expresamente de la definición de "regalías" del artículo 12 los cánones de arrendamiento y otras cantidades pagadas con respecto a la explotación de minas, pozos de petróleo o gas, canteras y otros recursos naturales.

En este fallo[99], en nuestra opinión acertó el análisis en cuanto a la calificación del enriquecimiento como proveniente de la prestación de servicios de asistencia técnica y no como regalías como pretendía la Administración Tributaria Nacional y además en la determinación de la existencia de un componente nacional y otro extranjero que generan enriquecimiento atribuible al establecimiento permanente y por lo tanto gravable en Venezuela y otro no susceptible de ser gravado en Venezuela. Aunque el análisis en este último punto es muy bueno, creemos que hubiese sido más certero si se hubiese recurrido a la regulación del protocolo (artículo IV) de dicho tratado que establece una regla clara en dicha materia. Con lo cual nos deja la enseñanza de revisar siempre las normas de los protocolos de cada tratado.

2. Impuesto al Valor agregado

Al igual que en el caso de la imposición directa, tenemos que hacer una introducción de las características generales que informan a la tributación indirecta, con especial referencia para el tema de estudio al Impuesto al Valor Agregado[100].

A. Características generales del tributo. Especial referencia a los intangibles

El Impuesto al Valor Agregado, es un impuesto nacional, el cual, como bien refiere el profesor LEONARDO PALACIOS, se presenta en nuestro ordenamiento jurídico como "*la modalidad de impuesto más avanzada dentro de los impuestos plurifásicos no acumulativo, lo cual con la virtud de la neutralidad y la forma de estructuración de la base imponible*

[99] Sentencias Nos. 00374 de fecha 1°/03/ 2007 y 00229 del 27/02/2008, caso: *Geoservices, S.A.*

[100] En Venezuela, el IVA no es el único caso de imposición indirecta. Existen otros tributos que gravan de forma específica al consumo o producción de bienes, pero al ser bienes materiales, no tienen mayor incidencia en esta ponencia. Entre estos tributos, encontramos: el impuesto sobre alcoholes y especies alcohólicas y el impuesto sobre cigarrillos y manufacturas del tabaco.

sin incluir el impuesto causado e la etapa anterior, ha hecho de esta especie tributaria uno de los generalmente aceptados y que representa la modernización de las estructuras impositivas y económicas"[101].

Dentro de las principales características expresadas por el legislador, encontramos que a pesar de la existencia de una elementos de no sujeción, exenciones y exoneraciones que de la forma en que se encuentran previstas, sin duda generan una notable distorsión en la cadena productiva porque no se previó la dispensa en toda ella, se erige como un impuesto general pues pretende gravar todas las operaciones onerosas de transferencias de bienes (ya veremos qué tipo) y prestaciones de servicios, incluyendo las importaciones y exportaciones definitivas de bienes y servicios.

Es un impuesto indirecto pues permite a través del mecanismo de débitos y créditos el traspaso de la carga fiscal sobre el consumo, que busca sólo gravar el valor añadido en cada una de las etapas y en consecuencia es plurifásico pero no acumulativo, real u objetivo, con un sistema especial de control fiscal a través de la exigencia coercitiva y fuertemente sancionada sobre requisitos esenciales de las facturas y los libros especiales de compras y ventas.

Siguiendo con el tema que nos toca desarrollar con esta ponencia, tenemos que verificar cómo el legislador venezolano ha determinado el hecho imponible de este tributo

> **"Artículo 3°**. Constituyen hechos imponibles a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:
>
> 1. La venta de bienes muebles corporales, incluida la de partes alícuotas en los derechos de propiedad sobre ellos; así como el retiro o desincorporación de bienes muebles, realizado por los contribuyentes de este impuesto.

---

[101] PALACIOS, LEONARDO: "Anotaciones para la sinceración de la imposición general al consumo tipo valor agregado", en Revista de Derecho Tributario N° 82, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

2. La importación definitiva de bienes muebles.

3. La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquéllos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.

4. La venta de exportación de bienes muebles corporales.

5. La exportación de servicios".

Rescatamos de la enumeración taxativa que hace el legislador, la expresa mención en el numeral primero y en el numeral cuarto relativa a la venta y a la exportación de "*bienes muebles corporales*", con lo cual encontramos *–de entrada–* una exclusión *ex profeso* respecto a los intangibles para el caso, insistimos, de estos dos numerales. con lo cual el legislador descarta el nacimiento de la obligación tributaria para el caso de la venta de intangibles o la exportación de los mismos.

Prima facie, el intérprete pudiera afirmar entonces, que para el resto de los casos donde el legislador ha hecho la mención a "bienes muebles" sin hacer mención expresa que se trata de "corporales" en las operaciones que generan el nacimiento de la obligación tributaria, que como el legislador no discrimina entre si se trata de corporales o intangibles, entonces al intérprete se le encuentra vedado hacer dicha discriminación y bajo ese análisis, en los casos de importación de bienes muebles (numeral 2do), entonces sí se generaría el hecho imponible y por lo tanto, la importación de intangibles estaría sujeta al impuesto al valor agregado. Esta interpretación es errada.

El anterior análisis sería equivocado, pues no toma en cuenta que el legislador ha interpretado de forma auténtica lo que a los efectos de la ley y para la aplicación del impuesto, se debe entender por "*Bienes muebles*" y en tal sentido en el numeral segundo del artículo cuarto, indicó que éstos son: "*los que pueden cambiar de lugar, bien por sí*

mismos o movidos por una fuerza exterior, ***siempre que fuesen corporales o tangibles****, con exclusión de los títulos valores*".

Condiciona claramente el legislador nacional que para que se configure el hecho imponible relativo a la venta, importación definitiva, la exportación y /o el auto consumo , retiro o desincorporación[102] de bienes muebles, éstos tienen que ser necesariamente corporales o tangibles, con lo cual se presenta una meridiana exclusión de los intangibles.

Como consecuencia de lo anterior, cuando un contribuyente del impuesto al valor agregado en Venezuela realiza una operación de venta, importación definitiva y/o exportación en la cual tenga por objeto un bien intangible, la misma no se encontrará sujeta al Impuesto al Valor Agregado en el país.

Sin embargo, no puede afirmarse de forma veraz que en Venezuela no exista tributación indirecta alguna sobre operaciones económicas o comerciales en los cuales están presentes bienes intangibles.

En efecto, tal como fuere analizado y comentado en la primera parte de este trabajo, las creaciones derivadas del ingenio humano, suelen ser las más preciadas tanto por sus creadores, como por los beneficiarios de estos productos, por lo tanto siendo tan preciadas y susceptibles de

---

[102] De conformidad con el numeral 3° del artículo 4°, el legislador nacional ha interpretado de forma auténtica lo que se debe entender por retiro o desincorporación y en ese sentido se expresa que es "*La salida de bienes muebles del inventario de productos destinados a la venta, efectuada por los contribuyentes ordinarios con destino al uso o consumo propio, de los socios, de los directores o del personal de la empresa o a cualquier otra finalidad distinta, tales como rifas, sorteos o distribución gratuita con fines promocionales y, en general, por cualquier causa distinta de su disposición normal por medio de la venta o entrega a terceros a título oneroso. También constituirá hecho imponible el retiro o desincorporación de bienes representativos del activo fijo del contribuyente, cuando éstos hubiesen estado gravados al momento de su adquisición. Se consideran retirados o desincorporados y, por lo tanto, gravables, los bienes que falten en los inventarios y cuya salida no pueda ser justificada por el contribuyente, a juicio de la Administración Tributaria. / No constituirá hecho imponible el retiro de bienes muebles, cuando éstos sean destinados a ser utilizados o consumidos en el objeto, giro o actividad del negocio, a ser trasladados al activo fijo del mismo o a ser incorporados a la construcción o reparación de un inmueble destinado al objeto, giro o actividad de la empresa.*"

tener efectos económicos, es poco factible que hayan quedado fuera de toda imposición indirecta.

En ese sentido, el legislador nacional consideró que en Venezuela, tal como ocurre en otras legislaciones comparadas, la tributación de los intangibles en el sistema de imposición indirecta, está dentro de la prestación de servicios. Obsérvese como en el numeral tercero del artículo tercero, establece el hecho imponible:

> **Artículo 3°**. Constituyen hechos imponibles a los fines de esta Ley, las siguientes actividades, negocios jurídicos u operaciones:
>
> (...)
>
> 3.- La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, incluyendo aquéllos que provengan del exterior, en los términos de esta Ley. También constituye hecho imponible, el consumo de los servicios propios del objeto, giro o actividad del negocio, en los casos a que se refiere el numeral 4 del artículo 4 de esta Ley.

Y utilizando la misma técnica legislativa de la interpretación auténtica, el legislador al definir el concepto de servicios, nos indica con meridiana claridad:

> **"Artículo 4**.: A los efectos de esta Ley, se entenderá por:
>
> (...)
>
> **Servicios**: Cualquier actividad independiente en la que sean principales las obligaciones de hacer. También se consideran servicios los contratos de obras mobiliarias e inmobiliarias, incluso cuando el contratista aporte los materiales; los suministros de agua, electricidad, teléfono y aseo; los arrendamientos de bienes muebles, arrendamientos de bienes inmuebles con fines distintos al residencial y cualesquiera otra cesión de uso, a título oneroso, de tales bienes o derechos, los arrendamientos o cesiones de bienes muebles destinados a fondo de comercio situados en el país, ***así como los arrendamientos o cesiones para el uso de bienes incorporales tales como marcas, patentes, derechos de autor, obras artísticas e intelectuales, proyectos científicos y técnicos, estudios, instructivos, programas de informática y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica***. Igualmente, califican como servicios las actividades de lotería, distribución de billetes de lotería,

> bingos, casinos y demás juegos de azar. Asimismo, califican como servicios las actividades realizadas por clubes sociales y deportivos, ya sea a favor de los socios o afiliados que concurren para conformar el club o de terceros.
>
> No califican como servicios las actividades realizadas por los hipódromos, ni las actividades realizadas por las loterías oficiales del Estado" (Destacado nuestro).

Como se puede apreciar del análisis concatenado de las normas, el legislador venezolano decidió gravar con el impuesto al valor agregado única y exclusivamente los arrendamientos o las licencias de uso sobre bienes incorporales.

Ya la Sala Político-Administrativa conociendo la apelación de un recurso contencioso tributario ejercido contra un acto de determinación oficiosa en materia de IVA, contra una conocida productora de películas, tuvo la oportunidad de analizar para un caso concreto estas normas. En dicha Sentencia y a los efectos de determinar si la distribución de películas en el país se encontraba dentro de la definición de servicios otorgada por el legislador, la Sala expresó lo siguiente:

> "Del texto legal que antecede, se infiere de manera clara que las actividades vinculadas con la distribución de películas se encuentran conceptualizadas bajo la figura del arrendamiento de bienes muebles y se materializa en una prestación de servicios que se encuentra regulada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado del año 2000"[103].

---

[103] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 01426 del 12/11/2008, recaída en el caso "Walt Disney Company (Venezuela), S.A. Un aspecto interesante de esta sentencia respecto al IVA, es que la contribuyente alegó que dado la existencia de un impuesto municipal que grava a los espectáculos públicos, por ello y a los fines de no invadir el poder de imposición municipal, el IVA causado por regalías de distribución de películas, no debería causarse. Al respecto la sala en dicho fallo indicó lo siguiente:"*De esta manera, considera la Sala que a pesar que no cursa en el expediente el contrato suscrito entre la empresa distribuidora de películas (contribuyente) y las compañías exhibidoras de películas, al cual se hace mención tanto en la prueba de informes como en la experticia; esta circunstancia no es óbice para concluir que la actividad realizada por la recurrente es una prestación de servicio indefectiblemente gravada por el impuesto al valor agregado, el cual es independiente y diferente del impuesto sobre espectáculos públicos. En tal sentido, resulta procedente el reparo formulado por la Administración Tributaria. Así se declara.*"

Otro elemento destacable de la norma, es que el legislador trató de hacer una enumeración abierta y extensiva de los tipos de bienes intangibles a los fines de evitar que ninguno quedará fuera del gravamen, pues indicó en la norma antes transcrita: "*y demás bienes comprendidos y regulados en la legislación sobre propiedad industrial, comercial, intelectual o de transferencia tecnológica*"

Sin embargo, no previó el legislador que el Estado venezolano diera un retroceso en el ámbito de reconocimiento de derechos sobre ciertos intangibles, al volver a la aplicación de la Ley de Propiedad Industrial de 1.956, que tal como vimos en la primera parte de este trabajo dejaría sin reconocimiento y protección, por ejemplo a las "marcas de servicios".

Una interpretación literal de las normas, pudiera llevar a la conclusión que los contratos de licencia de uso sobre este tipo de intangibles, no reconocidos por la forma sobrevenida de aplicación de la vetusta Ley de 1956, no serían gravables con el impuesto al valor agregado, es decir estaríamos frente a una operación no sujeta.

Sin embargo, como se expresó suficientemente en la primera parte, somos de la opinión que a pesar de la aplicación de la norma de la Ley de 1956, éstos derechos supuestamente no reconocidos en dicho instrumento de derecho positivo, tienen su reconocimiento en instrumentos de mayor entidad como los son los tratados y pactos internacionales antes indicados y en consecuencia, mal pudiera llegar a la conclusión anterior, sin hacer una análisis que tome en cuenta estos tratados.

En consecuencia si un contribuyente ordinario del impuesto, domiciliado en Venezuela celebra un contrato de licencia de uso sobre algún bien intangible con un sujeto domiciliado en el país, los pagos como contraprestación del otorgamiento de la licencia, deberán ser facturados incluyendo el impuesto al valor agregado correspondiente y en consecuencia

B. Problemas en la tributación internacional de intangibles y el IVA.: La "exportación de servicios" y los "servicios" obtenidos desde el extranjero"

En Venezuela, la prestación de servicios independientes a título oneroso, entendida de acuerdo a la definición auténtica que hemos analizado antes, está gravada con el IVA, pero en la Ley se destaca entre los elementos del hecho imponible, su aspecto espacial, de la siguiente manera:

> "**Artículo 15**: La prestación de servicios constituirá hecho imponible cuando ellos **se ejecuten o aprovechen en el país**, aun cuando se hayan generado, contratado, perfeccionado o pagado en el exterior, y aunque el prestador del servicio no se encuentre domiciliado en Venezuela (omisis...)."

Es decir, el IVA en Venezuela es un impuesto que grava también las operaciones ejecutadas o aprovechadas en país, pues de lo contrario, si se trata de un servicio ejecutado y sólo aprovechado en el extranjero, dicha prestación de servicios, ampliamente considerada incluyendo las licencias de uso sobre intangibles, será extraterritorial y en consecuencia, un dicho servicio no estará sujeto.

Partiendo de esta premisa sobre el ámbito de aplicación territorial del impuesto, debemos analizar, desde la óptica de los intangibles, dos operaciones: (i) la exportación de servicios y (ii) los servicios prestados desde el exterior pero aprovechados en el país.

a. Exportación de servicios

En términos aduaneros, encontramos que la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), define exportación como la salida de cualquier mercadería de un territorio aduanero[104]. También se define la

[104] ALADI Es el mayor grupo latinoamericano de integración. Sus doce países miembros comprenden a Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela, representando en conjunto 20 millones de kilómetros cuadrados y más de 500 millones de habitantes. (Tomado de http://www.aladi.org/).

exportación, como un acto jurídico mediante el cual las mercancías nacionalizadas abandonan el territorio aduanero con destino a otro territorio aduanero, a título definitivo[105]. De acuerdo con la Ley Orgánica de Aduanas, la exportación configura una de las operaciones aduaneras.

Sin embargo, la exportación no se limita a la salida de mercancías de un territorio aduanero, sino que se extiende a todos los servicios que son objeto del comercio internacional. Así, el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios de la Ronda de Uruguay (AGSC) (GATS), uno de los acuerdos más relevantes de la Organización Mundial del Comercio, entró en vigor en el año 1995 y fue el primer conjunto de normas multilaterales que abarcó el comercio internacional de servicios[106].

La conceptualización de la exportación de servicios tiene mayor desarrollo en el ámbito tributario, pues tanto los acuerdos internacionales como las leyes internas en materia de IVA, contemplan los requisitos para que estas operaciones de exportación estén gravadas con la alícuota del cero por ciento (0%) y den lugar al reintegro tributario.

La Comunidad Andina, en la Decisión 599 establece que la exportación de servicios estará sujeta a la Tasa Cero de impuesto sobre las ventas, si se reúnen los siguientes requisitos: (i) que el exportador esté domiciliado o sea residente en el país exportador andino; (ii) que el usuario o beneficiario del servicio no esté domiciliado o no sea residente en el país exportador andino; (iii) que el uso, aprovechamiento o explotación de los servicios por parte del usuario o beneficiario tenga lugar íntegramente en el extranjero, aunque la prestación del servicio se realice en el país exportador; y (iv) que el pago efectuado como

---

105 ASUAJE SEQUERA, Carlos: "Derecho Aduanero" Ed. Buchivacoa, C.A. pag. 21, 2000 Caracas Venezuela.

106 El acuerdo sobre los Servicios que forma parte del Proyecto de Acta Final tiene tres elementos principales. En primer lugar, hay un acuerdo marco en el que constan las obligaciones básicas aplicables a todos los países miembros. El segundo elemento son las listas nacionales de compromisos, que contienen otros compromisos nacionales específicos que serán objeto de un proceso continuo de liberalización. En tercer lugar, hay varios anexos relativos a la situación especial de los distintos sectores de servicios.

contraprestación de tal servicio no sea cargado como costo o gasto en el país exportador por parte de empresas o personas que desarrollen actividades o negocios en el mismo.

Chile, Uruguay[107] y Perú[108], en su legislación, tienen los mismos requisitos contenidos en la Decisión 599, en su legislación interna, con excepción del punto (iv). La Ley del IVA mexicana, menciona básicamente requisitos similares, haciendo una especificación de los mismos[109]. Adicionalmente existen una serie de requisitos, los cuales varían según el país exportador: En Colombia, por ejemplo, debe registrarse el exportador de servicios como tal en el Registro Único Tributario y registrar un contrato de exportación de servicios ante el Ministerio de Comercio Exterior.

La Ley del IVA estableció una definición propia de lo que debe entenderse como exportación de servicio. En ese sentido el numeral 7 del artículo 4 nos indica que se considera exportación de servicios: "[l]*a prestación de servicios* ***en los términos de esta Ley****, cuando los beneficiarios o receptores no tienen domicilio o residencia en el país, siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero*".

Se destaca de la norma que en la exportación de servicios se preserva la inclusión de las licencia de usos sobre intangibles.

En consecuencia, para que una operación sea considerada a los efectos del IVA, como una exportación de servicios, observamos cuatro requisitos concurrentes, a saber:

---

107 Ley IGV e ISC Apéndice V en los que incluye los servicios de telecomunicaciones destinados a completar el servicio de telecomunicaciones originado en el exterior; únicamente respecto a la compensación entregada por los operadores del exterior, según las normas del Convenio de Unión Internacional de Telecomunicaciones.

108 Artículo 33° de la Ley de IGV y numeral 1 del artículo 9° del Reglamento de la Ley del IGV),

109 Artículo 29, Ley del IVA del 07-12-2009.

(i) Que los servicios se ejecuten en el país;

(ii) Que se trate de una prestación de servicios independiente y a título oneroso, en los términos definidos en la Ley;

(iii) Que los beneficiarios o receptores de los servicios no estén domiciliados o residenciados en el país;

(iv) Que los servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero;

De los requisitos mencionados, el referido a la utilización y aprovechamiento del servicio es el que presenta mayores dificultades de interpretación, habida cuenta que la disposición no define la clase de utilidad o forma de aprovechamiento.

Sin embargo, la doctrina mayoritaria ha señalado que la utilidad o aprovechamiento se predica del destinatario del servicio, y que está referido naturalmente a un beneficio económico por la explotación o utilidad que realizará el sujeto del servicio recibido.

En todo caso, los distintos análisis hechos por el Máximo Tribunal en diferentes decisiones, en algunos casos contradictorios, con ocasión del reclamo de los contribuyentes de la devolución los créditos fiscales originados por la actividad exportador, nos conduce finalmente a una mayor claridad de lo que debe considerarse exportación de servicios:

> "Señalado lo anterior, observa esta Sala que el rechazo dictado por la Administración Tributaria de la solicitud de recuperación de créditos fiscales formulada por la contribuyente, y contenido en la providencia impugnada, estuvo fundamentado en la no verificación en el caso de autos, del requisito previsto en el artículo 25 de la entonces vigente Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, relativo a la utilización exclusiva del servicio en el extranjero a los fines de su calificación como servicio de exportación gravado con la alícuota impositiva del cero por ciento (0%). En efecto, el texto del acto recurrido señaló que la contribuyente no prestaba servicios de exportación, *"ya que los mismos son realizados en el país y la acción de la solicitante se limita a constatar que el material llegue oportunamente al muelle, que sea*

estibado adecuadamente y que el proceso de carga y almacenamiento en las bodegas del barco, se efectúe sin daño al material, ..."

En tal sentido, la contribuyente señaló en su escrito recursivo que el acto impugnado resultaba viciado de falso supuesto de derecho al interpretar la norma contenida en el referido artículo 25 de la Ley de Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, visto que la Administración Tributaria había incurrido en una confusión terminológica en cuanto a los conceptos "realizar" y "utilizar" o "aprovechar", que la llevó a considerar en forma errónea que el servicio prestado por dicha contribuyente no podía ser considerado como de exportación. Ahora bien, tal como se indicara *supra,* el juez *a quo* en la oportunidad de dictar su pronunciamiento consideró que la contribuyente no había aportado elementos probatorios que lograran desvirtuar el contenido de la providencia impugnada.

(Omissis...)

... Sin embargo, en el presente caso pudo advertir esta Máxima Instancia que la propia recurrente reconoce que el asunto controvertido no versaba sobre la verificación o no del hecho imponible en cuanto al ámbito de aplicación de la ley que regía dicho tributo, ni que el receptor del servicio fuese una persona domiciliada en el exterior, sino respecto de la utilización que se le daba a tal servicio y los beneficios que pudiera aportar la prestación del mismo para "El Vendedor" de los bienes sobre los cuales se desarrolla la actividad de la contribuyente, circunstancia ésta que, a juicio de esta Sala, escapa de la estricta actividad interpretativa del *a quo* respecto al derecho e invade la esfera de los hechos.

En efecto, pudo la recurrente hacerse valer de cualquiera de los medios probatorios permitidos por la ley y que resultaran pertinentes e idóneos, como por ejemplo a través de la prueba documental, para comprobar que sus servicios no implicaban beneficios para terceros en el país y que sus servicios eran de exclusivo aprovechamiento en el extranjero, resultando en consecuencia calificables como de exportación. Por tal virtud, esta Sala debe rechazar por improcedente el señalado alegato referido a la imposibilidad de probar dicha situación fáctica. Así se declara.

Señalado lo anterior, estima este Alto Tribunal respecto de la solicitud de recuperación de créditos fiscales formulada por la contribuyente, que siendo los requisitos exigidos por la señalada normativa, de tipo concurrente y no habiéndose aportado elementos probatorios que permitieran comprobar que el aludido servicio era en efecto, de exclusivo

> aprovechamiento en el extranjero, debe entonces confirmarse la improcedencia de la recuperación de créditos fiscales"[110]

De acuerdo con la sentencia parcialmente transcrita, el aprovechamiento o la utilidad del receptor del servicio obtenido exclusivamente en el exterior debía ser probada, ya que tal circunstancia escapa de la labor estrictamente interpretativa, ratificando así lo argumentado por la defensa de la representación judicial de la República, se fundamentaba en señalar que el aprovechamiento también se obtenía en el país por parte del mismo prestador del servicio, toda vez que en su condición de vendedor de la mercancía también se beneficiaba de que: "... *el material llegara oportunamente al muelle, que fuera estibado adecuadamente y que el proceso de carga y almacenamiento en las bodegas del barco, se efectuara sin daño al material*".

En nuestra consideración, la argumentación la representación judicial de la República en dicho caso, confundió el término utilidad o aprovechamiento, en tanto y en cuanto, el servicio prestado únicamente beneficiaba al receptor, ya que el prestador recibiría a cambio una contraprestación económica. Así, no fue el más acertado el análisis efectuado en la sentencia en comentarios al considerar que era indispensable probar tal circunstancia, pues quedaba claro que el servicio era exclusivamente en beneficio de su receptor en el extranjero[111].

Posteriormente, en el año 2008, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, dicta una nueva sentencia en materia de exportación de servicios[112]. En esta se concluye que el aprovechamiento se obtiene en Venezuela ya que el servicio se ejecuta en Venezuela y por tanto el hecho imponible ocurre en Venezuela.

---

[110] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia de fecha 29/06/2004, recaída en el caso: "*C. Steinweg Venezuela, C.A.*"

[111] Vale la pena indicar, para mayor análisis de esta sentencia que, los servicios de carga y descarga, trasbordo, cabotaje y almacenamiento de bienes; son considerados tanto por el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios de la Ronda de Uruguay (AGSC) (GATS) de la OMC, como por la Comunidad Andina de Naciones (CAN) en la Decisión 599 como una actividad típica de exportación de servicios.

[112] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia de fecha 16/01/2008, recaída en el caso: "*3 COM International, Inc. Sucursal Venezuela*".

En otra decisión posterior, la Sala Político-Administrativa, aclara algunas imprecisiones conceptuales de exportación de servicios en los que pudiera haber incurrido la sentencia que la antecedía, siendo casualmente el mismo contribuyente C. Steinweg Venezuela, C.A.[113]:

> "En este sentido, es importante destacar que el motivo por el cual la fiscalización reparó a la sociedad mercantil, indicándole que no era contribuyente exportador de servicios, radicaba en que el vendedor del aluminio objeto de controversia, domiciliado en territorio venezolano, "*también se verá beneficiado por tales servicios, pues en virtud de ello se evitan una serie de reclamos o inconvenientes que pudiera presentar 'El Comprador' por demoras en la entrega o daños que pudieran sufrir los bienes objeto de la exportación*", razón por la cual, consideraron que el requisito establecido en la Ley aplicable, referido a que los "(...) *servicios sean exclusivamente utilizados en el extranjero* (...)" no se cumple.
>
> Ahora bien, considera esta Alzada que la Administración Tributaria incurrió en error al momento de establecer el lugar dónde se presentaba el beneficio de los servicios prestados por C. Steinweg Venezuela, C.A., y también en la definición de beneficiario de los mismos, en virtud de que la ley es clara en prever que "(...) *se aplicará la alícuota impositiva de cero por ciento (0%) a las ventas de exportación de bienes muebles y de prestaciones de servicio, entendiéndose por estas últimas aquéllas donde los beneficiarios o receptores de los servicios no tienen domicilio o residencia en el país y siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados en el extranjero* (...)"; es decir, en primer lugar el vendedor del aluminio antes mencionado no es el beneficiario o receptor del servicio prestado, por cuanto la relación jurídica existente entre éste y la Casa Matriz C. Steinweg Handelsveem, B.V. no posee nexo alguno con las labores prestadas por C. Steinweg Venezuela, C.A., cuya único trabajo consistió, en el caso concreto, en el aseguramiento de las condiciones óptimas de la mercancía para su llegada al lugar de destino (Holanda), lo cual implica que el servicio prestado para la correcta estiba, carga y almacenamiento en el buque naviero que fungiría de transporte fue efectivamente aprovechado en el extranjero, porque, como ya se ha indicado, lo que importaba era la materialización de la venta del material metálico en condiciones ideales para poder

[113] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia de fecha 17/06/2010, recaída en el caso: "*C. Steinweg Venezuela, C.A.*"

> aprovecharlo en territorio extranjero, y no, como lo pretende la Administración Tributaria, en evitar reclamos o inconvenientes que pudiese presentar el comprador holandés por posibles demoras en la entrega o daños en los bienes objeto de exportación, situaciones que, valga la acotación, no han sido demostradas en el expediente.
>
> Visto lo anterior, esta Máxima Instancia (tal como lo declaró el *a quo*), considera que en el presente caso las labores son ejecutadas en el país pero efectivamente aprovechadas en el extranjero, donde en realidad se materializan los efectos económicos de los servicios; razón por la cual se confirma en los términos expuestos el pronunciamiento referente a la improcedencia de la objeción de la Administración Tributaria al dictar el acto impugnado en materia de impuesto al consumo suntuario y a las ventas al mayor e impuesto al valor agregado, así como las sanciones de multa impuestas en virtud de tal concepto. Así se declara.

En esta decisión consideramos que sí se interpreta correctamente la actividad de exportación de servicio, consciente de que los servicios y, consecuentemente, el hecho imponible deben materializarse en Venezuela para que pueda considerarse si existe o no exportación de servicios.

Si bien es difícil conceptualizar las prestaciones con bienes intangibles como servicios propiamente dichos, visto que a los fines del IVA, esto fue así conceptualizado, procederemos a efectuar el análisis en el caso del contrato de licencia de uso de intangibles y la exportación de servicios.

- El primero de los requisitos exige *que los servicios se ejecuten en el país*; Como se dijo es difícil conceptualizar un contrato de licencia de uso sobre un intangible dentro de la definición fiscal de exportación de servicio. En ese sentido, se podría entender que el intangible se encuentra en el país. Desde el punto de vista práctico y de la dogmática del derecho de la propiedad intelectual, habrán casos donde no aplicaría o no tendría sentido práctico.
  En efecto, en muchos casos la protección del intangible tiene un ámbito de protección territorial y por lo tanto, una patente, una marca o un derecho de autor (software por ejemplo) sólo podrá tener derechos preferentes en la jurisdicción donde se haya

completado, iniciado o usado de forma comprobada (dependiendo del caso), el intangible. En consecuencia por más que el intangible se haya creado y completado en el país, si es necesario completar un reconocimiento territorial del derecho en esa otra jurisdicción, pudiera pensarse que en ese caso, no se cumpliría con este primer requisito[114].

Es evidente que en aquellos casos donde no se requiera tal reconocimiento o registro territorial en el otro país y haya total certeza que el intangible a licenciar, se encuentre en Venezuela, sí se cumpliría este requisito.

- Que se trate de una *prestación de servicios independiente y a título oneroso*; Si se trata de un contrato de licencia de uso de cualquiera de los bienes intangibles reconocidos en la ley del IVA o en la legislación, estaremos en presencia, de acuerdo al concepto del artículo 4, en un caso de prestación de servicios independiente y a título oneroso.

- Que los beneficiarios o receptores de los servicios no estén domiciliados o residenciados en el país; es decir, el licenciatario debe encontrarse residenciado o domiciliado en el extranjero.

- Que los servicios sean *exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero*; puede darse el caso que el licenciatario, a pesar de encontrarse no domiciliado en Venezuela, pueda hacer uso del intangible en el país, bien sea a través de un establecimiento permanente, sucursal o base fija o sin ella, en por ejemplo un acto de sub-licenciamiento del intangible; evidentemente en este caso no

---

114 Sobre este punto tenemos que destacar la norma dispuesta en el artículo 26 del Reglamento General de la Ley del IVA, en la cual se indica que es un hecho imponible a los efectos del tratamiento de la exportación de servicios, el arrendamiento o cesión temporal a personas sin domicilio ni residencia en el país, de marcas, patentes, derechos de autor y demás bienes incorporales señalados en el numeral 4 del artículo 4 de la Ley, **siempre que los mismos se encuentren debidamente inscritos en los Registros Oficiales correspondientes, si los hubiere**, vista la importancia que reviste el registro para el reconocimiento de la propiedad y uso privativo sobre el intangible.

estaremos en presencia de una exportación de servicios porque de alguna manera el intangible sujeto a licenciamiento, no se encuentra aprovechado exclusivamente en el extranjero.

Como se dijo *supra*, la consecuencia impositiva de la calificación de la exportación de servicio es que dicha prestación estaría gravada con alícuota cero "0" y el licenciante tiene derecho a la recuperación del impuesto al valor agregado soportado en la adquisición de bienes y servicios.

b. Servicios prestados desde el exterior pero aprovechados en el país

Otra operación con elementos de internacionalidad relevantes en el IVA, definitivamente es la opuesta a la exportación de servicios.

En efecto, téngase en cuenta en este análisis, que uno de los hechos imponibles previstos por el legislador fue "*La prestación a título oneroso de servicios independientes ejecutados o aprovechados en el país, **incluyendo aquéllos que provengan del exterior**, en los términos de esta Ley*", con lo cual se evidencia que el legislador previó como hecho imponible justamente la operación opuesta a la exportación de servicio, sólo que en este texto, no la calificó como "importación de servicios.

Para analizar esta operación, desde el punto de vista del contrato de licencia de uso de intangibles, tenemos que tomar en cuenta que esta vez, que el licenciante se encuentra en el exterior y el licenciatario en el país, el intangible objeto de la licencia de uso debe provenir del exterior pero utilizarse o aprovecharse en el país.

El artículo 9 de la Ley del IVA, establece lo siguiente:

> "**Artículo 9**. Son responsables del pago del impuesto, las siguientes personas:
>
> 1. El adquirente de bienes muebles y el receptor de servicios, cuando el vendedor o **el prestador del servicio no tenga domicilio en el país**".

Este artículo debe interpretarse conjuntamente con la obligación establecida en el artículo 12 de la propia Ley que establece que "[l]*os responsables deberán declarar y enterar sin deducciones el impuesto percibido, dentro del plazo que señale la Administración Tributaria. Dicho impuesto constituirá un crédito fiscal para quien no acreditó su condición de contribuyente ordinario, una vez que se registre como tal y presente su primera declaración*" y conjuntamente con el contenido del artículo 22 el cual expresa:

> "**Artículo 22**. En la prestación de servicios, ya sean nacionales o provenientes del exterior, la base imponible **será el precio total facturado a título de contraprestación**, y si dicho precio incluye la transferencia o el suministro de bienes muebles o la adhesión de éstos a bienes inmuebles, el valor de los bienes muebles se agregará a la base imponible en cada caso.
>
> **Cuando se trate de bienes incorporales provenientes del exterior, incluidos o adheridos a un soporte material, éstos se valorarán separadamente a los fines de la aplicación del impuesto de acuerdo con la normativa establecida en esta Ley**.
>
> (...)
>
> Cuando en la transferencia de bienes o prestación de servicios el pago no se efectúe en dinero, **se tendrá como precio del bien o servicio transferido el que las partes le hayan asignado, siempre que no fuese inferior al precio corriente en el mercado definido en el artículo 20 de esta Ley**.

Como consecuencia de la interpretación concatenada de las normas antes transcritas, se evidencia que una prestación de servicios provenientes del exterior, vinculadas a la licencia de uso sobre intangibles, es considerada como un hecho imponible del impuesto, sólo que al verse la Administración tributaria nacional privada de exigirle a los sujetos no domiciliados o no residenciados en el país el cumplimiento de las normas, más por razones prácticas que jurídicas, acude al expediente del responsable tributario, a los fines de que éste entere el impuesto generado en la prestación de servicios a título onerosa proveniente del extranjero.

Respecto a las operaciones de prestación de servicios a título onerosa proveniente del extranjero, con intangibles, la Sala Político-Administrativa ha indicado que: "*cuando se trata de prestaciones de servicios provenientes del exterior, realizadas a través de un contrato de regalía o cesión, mediante el cual surge el derecho de utilizar marcas comerciales o de fabricación, **esta actividad se encuentra gravada con el impuesto al valor agregado***"[115].

La consecuencia fiscal, una vez verificado el hecho imponible la detalla de forma clara y precisa el Reglamento General del IVA, específicamente en su artículo 3.

En dicha disposición, se establece que los licenciatarios que obtengan la cesión de derechos de uso desde el extranjero por parte de un no domiciliado, deberán declarar y pagar el impuesto por las operaciones que realicen en tales condiciones, en su condición de responsables.

Un problema que se presenta desde el punto de vista práctico es cómo documentar el crédito fiscal que se genera, cuando el licenciante en el extranjero, que no está obligado a cumplir los requisitos y cumplimientos asociados a los deberes formales de emisión de facturas y comprobantes de operaciones comerciales.

En ese sentido la norma reglamentaria le ordena a los licenciatarios responsables, emitir facturas propias a los licenciantes no domiciliados, por las operaciones de que se trate y en esa factura se documentará el IVA haciendo mención expresa en el texto de la factura que la misma se emite de conformidad con el "artículo 9 de la Ley" indicando por separado el precio y el impuesto y en consecuencia deberá registrarse en los correspondientes libros fiscales.

El monto del impuesto que conste en la factura emitida conforme a lo previsto en este artículo, no constituirá débito fiscal para el licenciatario, todo lo contrario, es un crédito fiscal soportado y que debe ser incluido en la correspondiente declaración de impuesto para el período

[115] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia N° 01426 del 12/11/2008, recaída en el caso "Walt Disney Company (Venezuela), S.A.

donde se origine la operación, pues dicho impuesto deberá ser declarado por cuenta de terceros y enterado sin deducciones en el período de imposición correspondiente.

3. Impuesto Municipal a las Actividades Económicas (IAE)

Siguiendo la metodología adoptada, debemos referirnos de forma, aunque sea resumida a las características de otro de los tributos más importantes dentro de nuestro sistema tributario, como es el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas[116].

El Impuesto municipal a las Actividades Económicas, anteriormente conocido como "patente de industria y comercio" es un tributo tipo impuesto, ***directo*** pues no grava la circulación o consumo de la riqueza, sino el ejercicio de actividades económicas, cuantificándose en atención al beneficio medio presunto atribuible al sector donde se inserta la actividad y por no establecerse un mecanismo de traslación o repercusión del impuesto.

Es un impuesto ***real*** pues grava manifestación de riqueza que puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona, lo cual no le quita la naturaleza de obligación personal como cualquier otro tributo[117], es un exacción que grava una de las distintas manifestaciones de renta.

Hemos, expresado, que los impuestos a las actividades económicas comparten la naturaleza de los denominados «impuestos con naturaleza mixta directo-indirecto»[118].

---

116 Debemos puntualizar que la división vertical del poder político territorial y por ende revestidos de poder de imposición en Venezuela, está compuesto por: (i) la República, (ii) los Estados y (iii) los Municipios.

117 Código Orgánico Tributario, Artículo 13: "*...la obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegura mediante una garantía real o con privilegios especiales*".

118 PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo y KORODY TAGLIAFERRO, Juan: Los Principios ante las nuevas formas de imposición, Relatoría por la República Bolivariana de Venezuela a las XXV.

El impuesto a las actividades económicas tiene como hecho imponible el ejercicio habitual en la jurisdicción del municipio de cualquiera actividad lucrativa de carácter independiente[119].

La base imponible del impuesto está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el periodo impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del municipio o que deben reportarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo a los criterios previstos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal,[120] o en los acuerdos o convenios celebrados[121] a tales efectos[122].

---

[119] **Artículo 207**. El impuesto sobre actividades económicas se causará con independencia de que el territorio o espacio en el cual se desarrolle la actividad e conómica sea del dominio público o del dominio privado de otra entidad territorial o se encuentre cubierto por aguas.

[120] Artículos 220, 221 y siguientes.

[121] ***Artículo 222.*** *No obstante los factores de conexión previstos en los artículos anteriores, la atribución de ingresos entre jurisdicciones municipales se regirá por las normas que a continuación se disponen, en los siguientes casos: / 1. En la prestación del servicio de energía eléctrica, los ingresos se atribuirán a la jurisdicción donde ocurra el consumo. / 2. En el caso de actividades de transporte entre varios municipios, el ingreso se entiende percibido en el lugar donde el servicio sea contratado, siempre que lo sea a través de un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción correspondiente. / 3. El servicio de telefonía fija se considerará prestado en jurisdicción del Municipio en el cual esté ubicado el aparato desde donde parta la llamada. / 4. El servicio de telefonía móvil se considerará prestado en la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de ser persona jurídica. Se presumirá lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la factura correspondiente. / 5. Los servicios de televisión por cable, de Internet y otros similares, se considerarán prestados en la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de ser persona jurídica. Se presumirá lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la factura correspondiente.*

[122] ***Artículo 212.*** *En el caso de actividades económicas sometidas al pago de regalías o gravadas con impuestos a consumos selectivos o sobre actividades económicas específicas, debidos a otro nivel político territorial, los municipios deberán reconocer lo pagado por esos conceptos como una deducción de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas, en proporción a los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción municipal respectiva. / En estos casos, el Ejecutivo Nacional podrá proponer, para su inclusión en la Ley de Presupuesto Anual, tanto las alícuotas del impuesto sobre actividades económicas como las aplicables por impuestos a consumo selectivos o sobre actividades económicas*

El IAE, se ha caracterizado al igual que la especie tributaria mencionada, por su deficiente conceptuación técnica, regresividad, por no ajustarse a la garantía de la capacidad económica y por ser inflacionario, constituyendo un elemento distorsivo habida cuenta de la ausencia de mecanismos eficientes de armonización entre las especies tributarias locales, nacionales y estadales[123].

A. La inclusión de este tributo en los tratados para evitar la múltiple imposición internacional

La inclusión de los impuestos municipales en el ámbito de aplicación de los tratados para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta, a partir del tratamiento y clasificación del impuesto a las actividades económicas, como tributo a la renta en los términos indicados ha generado controversias en Venezuela[124].

Así, a título de ejemplo, traemos a colación el Tratado o Convenio con el objeto de evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta y prevenir la elusión, la evasión y el fraude fiscal celebrado entre la República de Venezuela con la República de Italia.[125]

En el artículo 2 del Convenio se establece que "el mismo" se aplica a los impuestos sobre la renta exigible por cada uno de los Estados contratantes, de sus subdivisiones políticas o administrativas o de sus entidades locales, cualquiera sea el sistema de recaudación", para

---

específicas que correspondan al nivel nacional o estadal de Gobierno, a fin de lograr una mejor armonización entre los dos tipos de tributos.

123 CARMONA, Juan Cristóbal: Relatoría General del tema II "Armonización Tributaria", X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011.

124 SOL GIL, Jesús: "Alcance General, Impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición", en Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición", inscrito en la obra colectiva: AAVV; GODOY F., Juan Pablo (Coordinador académico): "Estudios de Derecho Internacional Tributario, Los Convenios de Doble Imposición", Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2008, Pág. 67 y siguientes.

125 Gaceta Oficial Extraordinaria N°. 4.580 de fecha 21 de mayo de 1993.

señalar en el mismo tratado que, en el caso específico de Venezuela, los impuestos a los que se aplica el convenio son, en particular: (1) El Impuesto sobre la renta y (2) Los impuestos locales de patente de industria y comercio (denominado impuestos a los actividades económicas), aún en los casos en los cuales tales impuestos se perciban mediante retención en la fuente.

Un sector de la doctrina ha sostenido la antijuricidad de la referida disposición por considerar que lesiona la autonomía del municipio, la cual conlleva no solamente la atribución de personalidad jurídica sino de poder tributario, es decir, la facultad para la creación de contribuciones dinerarias con carácter obligatorio, no pudiendo el Ejecutivo Nacional crear limitaciones como las previstas en el convenio o tratado para celebrar la doble tributación con la República de Italia, tal como se ha mencionado.[126]

En nuestra opinión, una previsión de esa naturaleza entra del catálogo de las limitaciones establecidas en virtud de que la autonomía

[126] Entre los que sostienen la tesis de la inconstitucionalidad de las disposiciones de los Tratados de Acuerdos Internacionales que limitan el ejercicio de la autonomía municipal al darle el tratamiento de naturaleza de impuesto a la renta al impuesto a las actividades económicas, se encuentran EVANS MÁRQUEZ y BREWER CARIAS. El primero de los mencionados expresa, que "aunque podamos no estar de acuerdo con la estructura actual del Impuesto de Patente de Industria y Comercio (ahora denominado Impuesto a las Actividades Económicas), no podemos admitir que los representantes del ejecutivo comprometan la estructura del tributo municipal para convertirlo en un impuesto a la renta local, sin que esto implique necesariamente incurrir en un acto de flagrante violación de la Constitución". EVANS MÁRQUEZ, Ronald: "Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional", McGraw-Hill, 1999 y La Doble Tributación daña los municipios, Diario el Nacional, 14 de noviembre de 1993. / Por su parte, BREWER CARIAS sostiene que "no se entiende, desde el punto de vista, constitucional, cómo un tratado para evitar la doble tributación en materia de impuesto sobre la renta suscrito entre Venezuela e Italia (...) se incorpore a los "impuestos locales de patente industria y comercio" (artículo 2, 1, a, 2) pues constituye "una invasión del Poder nacional, que lleva las relaciones internacionales, en la autonomía de los municipios cuyos impuestos no podían ser objeto de convenios como el señalado". BREWER CARIAS, Allan. Prólogo al libro de Humberto Romero Muci. T. I. Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996). Editorial Jurídico Venezolana. Caracas Venezuela, 1997. Pág. XIII.

local se ejerce dentro de los límites definidos en la Constitución y en las leyes.

En efecto, corresponde, de acuerdo con nuestra Ley Fundamental, al Presidente de la República como jefe del Estado la dirección de las relaciones exteriores; la celebración y ratificación de los tratados, convenios o acuerdos internacionales.[127] Esa atribución refleja el ejercicio de uno de los elementos característicos del Estado venezolano, como es la soberanía en su ámbito exterior, que en relación de igualdad y voluntad propia,[128] procede por escrito a celebrar con otro Estado tratados o acuerdos internacionales regidos por el Derecho internacional[129].

Una disposición como la analizada se justifica no sólo por la esencia del impuesto a las actividades económicas como gravamen a la renta, sino por que la misma parte de la naturaleza de una norma de armonización y coordinación del sistema tributario, competencia del Poder Nacional en materia normativa a la cual le corresponde la aprobación de estos convenios internacionales; competencia que en forma alguna le es conferida a las entidades locales en cuanto a entablar relaciones con el extranjero, específicamente, en materia de obligaciones o deberes.

Además, en las limitaciones o prohibiciones en el ejercicio de la facultad de dirigir las relaciones exteriores del Presidente de la República, taxativamente previstas (cesión, traspaso, arrendamiento, enajenación del territorio nacional, adquisición de inmuebles por parte de Estados extranjeros para sus sedes diplomáticas y consulares[130], la indemnización a nacionales o extranjeros por daños o perjuicios o expropiaciones que hayan sido causado por autoridades legitimas en el ejercicio de su función pública, etc.) no aparece la atinente al establecimiento de parámetros, principios o limitaciones en la definición de tributos, máxime en materia de gravamen a la renta que constituye el eje motor de la

---

127 Artículo 156 numeral 4 de la Constitución de la República.

128 CHALBAUD ZERPA, REINALDO: "Estado y Política". Universidad de los Andes. Mérida Venezuela1978. Pág.161-177.

129 Artículos 1 y 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

130 Artículo 13 de la Constitución de la República.

progresividad del sistema tributario. La limitación definida en los términos mencionados tiene su justificación en una interpretación sistemática de la Constitución y de los principios y valores en que se erige el Estado de Derecho por ella definido; no se trata de su vaciamiento competencial o interdicción del Municipio, es el resultado de la consagratoria del Estado federal "en los términos consagrados en esta Constitución[131]".

En todo caso, lo importante es destacar como el IAE tiene un sustrato económico basado y construido a partir de la renta como índice de capacidad económica y, si bien el constituyente originario y el legislador orgánico que desarrolla los principios constitucionales del régimen municipal, atribuyeron competencia a los Municipios para crear y gestionar ésta exacción, tal atribución no implica un desconocimiento a los principios generales del sistema impositivo, a la visión global de las finanzas públicas y a la necesidad de armonización y coordinación, en su doble función: limite al ejercicio del poder normativo en materia tributaria como garantía de los contribuyentes y mecanismo de lograr la unidad del Estado y sus cometidos en el accionar de cada uno de los niveles políticos territoriales que lo conforman.

De aceptarse que el IAE puede edificarse dentro del concepto de tributos previsto en el CDI Venezuela-Italia, surgiría para otros contribuyentes amparados en CDI firmados por Venezuela, el derecho de aplicar la Disposición o Cláusula de la Nación más favorecida lo que ha concurrido con cierto éxito en Venezuela sobre todo respecto a empresas dedicadas al Transporte Aéreo y Marítimo.

B. De la territorialidad del impuesto

Tal como lo establece en su artículo 204 la Ley Orgánica del Poder Público Municipal *El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el* ***ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio****, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente (...)* ",

[131] Artículo 4 de la Constitución de la República.

reafirmando así, que los elementos de la territorialidad y habitualidad son fundamentales a los efectos de atribuir ingresos obtenidos a una determinada sede de negocios o establecimiento permanente.

Debemos entonces analizar con cautela el elemento de la territorialidad en materia tributaria municipal, toda vez que constituye el eje de la atribución de los ingresos tributarios en cabeza de una determinada jurisdicción. Por ello, es imprescindible comprobar que, en efecto la prestación de los servicios discutida sea *–de conformidad con lo establecido en el artículo 204 de la LOPPM–* atribuible al territorio sobre el cual un determinado municipio ejerce sus potestades públicas.

Lo anterior, tiene su *ratio* en el hecho de que, para que en efecto exista una organización estructurada de nuestro sistema tributario local, es fundamental que cada municipio limite su actuación hasta tanto no sea contraria a la libertad y autonomía que posee el resto de los municipios expandidos a lo largo de nuestro territorio; lo cual fue propósito fundamental de nuestro Constituyente, al reafirmar en Venezuela *–a través de la Constitución de 1999–* la existencia de un estado federal descentralizado, distribuido a lo largo de nuestro territorio a través de la propagación de personas públicas con base territorial.

En cuanto a la referida territorialidad, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, ha dejado por sentado que:

> "Finalmente, es un impuesto territorial en virtud de recaer, exclusivamente, sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito físico de la jurisdicción local que lo impone. De tal manera, para que un contribuyente sea sujeto pasivo del aludido tributo, debe existir una conexión entre el territorio del municipio exactor y los elementos objetivos condicionantes del impuesto, esto es, el lugar de la fuente productora y la capacidad contributiva sobre la que recaerá el tributo"[132].

Vemos pues, que en el caso particular del Impuesto Municipal sobre Actividades económicas, el hecho imponible se encuentra configurado

[132] Sala Político-Adminsitrativa del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia Nro. 00473, de fecha 23/04/2008, caso: *Comercializadora Snacks, S.R.L.*

por el ejercicio de una actividad comercio-industrial dentro del perímetro municipal que se trate.

De allí que, tanto la doctrina como la jurisprudencia venezolana han hecho referencia a tres condiciones cuya existencia coetánea es indispensable para el nacimiento de la obligación tributaria en el caso del impuesto municipal *in comento*, a saber: (i) ejercicio habitual de una actividad que (ii) debe poseer un carácter lucrativo y que (iii) ha de realizarse en o desde un establecimiento permanente ubicado en el territorio del municipio.

Desde el punto de vista de los intangibles pueden darse múltiples prestaciones económicas que basados en los principios anteriormente expuestos, configurarían o no hechos imponibles, por lo cual es necesario hacer un estudio de cada caso en concreto.

Sin embargo, como hemos venido analizando existen dos prestaciones económicas que vale la pena analizar a la luz de esta dogmática y que por su desarrollo son las que han tenido mayor alcance: (i) el contrato de licencia de uso y (ii) la cesión del derecho de propiedad.

C. Casos en el contrato de licencia.

Uno de los elementos más importantes de determinar si el contrato de licencia de uso de un intangible es calificable como una actividad comercial o una actividad de servicios a los efectos de aplicación de este tributo.

El profesor ANTONIO RONCERO SÁNCHEZ, en su obra "El Contrato de Licencia de Marca", define al contrato de Licencia como:

> "El concepto previo de contrato de licencia del que hemos partido permite concluir que los principales elementos definidores del mismo son su objeto, constituido en principio por un bien inmaterial protegido por un derecho de la propiedad industrial, su causa, facilitar a un tercero el uso o explotación del bien inmaterial protegido y, en estrecha conexión

> con ésta, la prestación esencial que deriva del mismo y se concreta en la obligación que asume el licenciante de otorgar una licencia o autorización al licenciatario para el uso o explotación del objeto licenciado y hacer todo lo necesario para que éste pueda ejercer su derecho"[133].

En este sentido queda claro que a través del contrato de licencia se otorga al licenciatario un derecho frente al licenciante a usar o explotar el bien inmaterial licenciado.

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal, nos otorga una interpretación auténtica de lo que debe entenderse por Actividad Industrial, Comercial y de Servicios.

> "1. **Actividad Industrial**: Toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio.
>
> 2. **Actividad Comercial**: Toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.
>
> 3. **Actividad de Servicios**: Toda aquélla que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas no se considerarán servicios, los prestados bajo relación de dependencia".

De acuerdo a la definición antes estudiadas y dado que en el contrato de licencia y visto que en el mismo lo que deriva es una prestación de hacer, como lo es el permitir el acceso al uso del intangible, creemos que el contrato de licencia, califica más como una actividad de servicios que comercial, de acuerdo a lo expresado en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

---

133 RONCERO S. Antonio: "El Contrato de Licencia de Marca" Segunda Edición. Pág. 70. Civitas Ediciones, S.L., Madrid, 1.999.

Identificada la naturaleza del contrato de licencia a los efectos del IAE, como un servicio, deben en consecuencia aplicárseles las reglas de imputación de ingresos previstas también en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la cual nos indica al respecto lo siguiente:

> "**Artículo 216**: Las actividades de ejecución de obras y de prestación de servicios serán gravables en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un período superior a tres meses, sea que se trate de períodos continuos o discontinuos, e indistintamente de que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. En caso de no superarse ese lapso o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, el servicio se entenderá prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente".

Basado en lo anterior el primero de los casos se presenta cuando el licenciante y el licenciatario del intangible se encuentran ubicados ambos en el país. En consecuencia:

- Si ambos están domiciliados, residenciados o poseen un establecimiento permanente en el mismo municipio, entonces los ingresos provenientes del contrato de licencia, son gravables en dicho municipio, si provienen de la actividad habitual del licenciante.

- Si el licenciante está domiciliado, residenciado o posee un establecimiento permanente un municipio distinto al del licenciatario, los ingresos provenientes del contrato de licencia, son gravables en el municipio sede del licenciante, siempre y cuando este último no posea establecimiento permanente en el municipio del licenciatario o en la prestación del contrato de licencia, el licenciante no haya tenido que permanecer más de 3 meses en el municipio del licenciatario, pues en caso contrario, de acuerdo a la regla éstos ingresos son atribuibles a dicho establecimiento permanente o gravables en jurisdicción del municipio sede del licenciatario.

En el caso que el licenciante se encuentre en el extranjero y el licenciatario del intangible en el país, dado el carácter eminentemente

territorial de este tributo, no sería gravable con el IAE las contraprestaciones habituales derivadas de esta licencia, a menos que el licenciante posea un establecimiento permanente en el municipio del licenciatario o en la prestación del contrato de licencia, el licenciante haya tenido que permanecer más de 3 meses en el municipio del licenciatario.

Esto ha sido ratificado constantemente por nuestro máximo Tribunal, específicamente por la Sala Político-Administrativa

> "Finalmente, es un impuesto territorial en virtud de recaer, exclusivamente, sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito físico de la jurisdicción local que lo impone. De tal manera, para que un contribuyente sea sujeto pasivo del aludido tributo, **debe existir una conexión entre el territorio del municipio exactor y los elementos objetivos condicionantes del impuesto, esto es, el lugar de la fuente productora y la capacidad contributiva sobre la que recaerá el tributo**"[134] (Destacado nuestro).

D. Cesión de propiedad sobre el intangible

Uno de los elementos que más destaca para la configuración del hecho imponible en el IAE, como vimos, es la habitualidad de la actividad económica que se desarrolla en el Municipio.

El principio general, es que se considerarán ingresos brutos relevantes en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas aquellos que sean imputables al establecimiento permanente y que se deriven de causa relacionada con la actividad habitual gravada.

En ese sentido, la doctrina nacional, ha sido conteste en afirmar que la naturaleza jurídica del Impuesto Municipal (antes Patente de Industria y Comercio, ahora Impuesto a las Actividades Económicas), es la de un impuesto a la actividad y no sobre operaciones aisladas.

---

[134] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia No. 00473 de fecha 23/04/2008, caso: COMERCIALIZADORA SNACKS, S.R.L., criterio ratificado por dicha Sala en la sentencia No-00649 del 20/05/2009.

Lo anteriormente comentado, traería como consecuencia, que sólo los ingresos que sean obtenidos como fruto del **ejercicio de la actividad habitual** son los que deben ser susceptibles de ser gravados. Esto es reconocido de forma indiscutible por la doctrina forense:

> "El impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar), es un tributo que grava el ejercicio habitual de las actividades industriales, comerciales o de servicios que realice una persona natural o jurídica, susceptibles de ser vinculadas con el territorio del Municipio por aplicación de los factores de conexión pertinentes, que en el caso de las actividades industriales y comerciales se reconducen a la existencia de un establecimiento permanente.
>
> La base imponible que se tomará para la determinación y liquidación del referido impuesto, está conformada por los ingresos brutos obtenidos por el ejercicio de las actividades industriales, comerciales o económicas de naturaleza similar que se desarrollen en el ámbito territorial del Municipio, o que por su índole se consideren ejercidas en dicha jurisdicción. A tales efectos, se entiende por ingresos brutos, todas las cantidades y proventos que de manera regular reciba el sujeto pasivo por el ejercicio de la actividad económica que explota en la jurisdicción del ente local"[135].

De acuerdo a lo anteriormente expuesto, los ingresos que se generen para un particular por la venta o mejor dicho cesión del derecho de propiedad sobre un bien intangible, sólo podrán ser gravados con el IAE, en tanto y en cuanto, la actividad de cesión de derechos sobre bienes intangibles, sea una actividad habitual, ejercitada en el ámbito espacial de un determinado municipio.

---

[135] Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, sentencia No. 00473 de fecha 23/04/2008, caso: COMERCIALIZADORA SNACKS, S.R.L., criterio ratificado por dicha Sala en la sentencia No-00649 del 20/05/2009.

AVDT
Asociación Venezolana de Derecho Tributario

4. Tributación aduanera

Para entender la problemática aduanera respecto a los bienes intangibles, tenemos que tener en cuenta que el régimen aduanero se caracteriza por el control de mercancías que ingresen o salgan del territorio. ¿Encuadrarán los intangibles en el concepto de mercancías a los fines aduaneros?

Una primera aproximación la encontramos en la definición que el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT de 1947), nos refiere que la palabra "mercancías" sólo se aplica a "*los productos en el sentido que se da a esta palabra en la práctica comercial corriente y no debe interpretarse como aplicable a la compra o a la venta de servicios*".

Como ya hemos visto las licencias de uso o explotación sobre bienes intangibles han sido caracterizadas por nuestro legislador como servicios, tal como ocurre expresamente en el Impuesto al Valor Agregado y tal y como se analizó en el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas, por lo que parecería que de entrada el licenciamiento sobre bienes intangibles escapa de la noción que sobre mercancías el GATT le ha otorgado.

De acuerdo a uno de los expertos aduaneros más respetados de nuestro país, el Dr. Marco Osorio Ch.[136], las transferencias internacionales de bienes inmateriales o incorpóreos y los servicios: ***"escapan por sí mismos al control al control aduanero"***, sin embargo en esa misma definición expresa que "*no obstante, cuando esas transferencias o servicios guardan relación directa o están vinculados o incorporados a otros bienes muebles corporales o materiales (caso de los soportes y de los contratos de construcción o montaje) que ingresan o egresan y se someten a ese control aduanero, las autoridades del ramo podrán supervisarlos*

[136] OSORIO CH, Marco A.: "Las Mercancías", Aforo Editorial, Caracas, 2008, Pág. 44.

también para determinar el valor aduanero de estos bienes (...) es lo que ocurre igualmente con ciertos servicios que se incorporan al valor de los bienes sometidos a potestad aduanera...".

Tal como también nos enseña el profesor PARRA PÉREZ[137], en su momento la entonces Comunidad Económica Europea, consideró que "*ciertos valores intangibles pueden ser objeto de gravamen, generalmente cuando la importación de un modelo o prototipo obliga al comprador a pagar, a demás de un precio inicial, una regalía o porcentaje sobre la ventas que dicho comprador haga posteriormente*", pero también deja claro en esta disquisición que en cuanto al software el Consejo de las Comunidades Económicas Europeas, estableció en su momento que sólo será gravable el valor del soporte material (el disco compacto, por ejemplo) y no la obra intelectual.

En los artículos 243 al 248 del Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas[138] se establecen una serie de reglas de valoración de mercancías respecto a las patentes o las marcas incorporadas a ellas.

Respecto a las patentes, dibujos o modelos de inversión protegidos, nos indica la norma contenida en el artículo 243 del Reglamento[139], que al determinar el valor aduanero de las mercancías se deberán tomar en cuenta estos intangibles incorporados a la mercancía, cuando la adquisición implique la cesión del derecho de uso o explotación.

Igualmente se establecen reglas similares para el caso de la valoración del derecho de uso de marcas (artículo 244), reglas para la identificación de una marca extranjera (artículo 245), cuándo incluir en la

---

137 PARRA PÉREZ, JAIME: "Los Intangibles en el ámbito del derecho tributario", en AAVV: "Liber Amicorum, Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham", Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994.

138 Gaceta Oficial No. 4.273 de 20 de Mayo de 1991.

139 "*Artículo 243: Si las mercancías a valorar han sido fabricadas con arreglo a una patente de invención o conforme a un dibujo o a un modelo protegidos, por la determinación del precio normal se tomará en cuenta, el valor del derecho de utilizar la patente, el dibujo o el modelo*".

determinación del valor la licencia de uso de marcas (artículos 246 y 248) o cuándo debe excluirse (artículo 247)[140].

Pero como bien nos recuerda el profesor PARRA PÉREZ[141], al ser una excepción a la regla, éstas normas debe ser interpretada de forma restrictiva y agregáremos nosotros, que al ser normas de rango sub-legal, las mismas deben interpretarse con arreglo a las normas de mayor entidad, tal como ocurre con las normas que al respecto se contemplan en los tratados y acuerdos internacionales en materia de valoración aduanera de los cuales nuestro país es signataria.

---

140 "***Artículo 244:*** Si las mercancías a valorar se importan amparadas con una marca extranjera de fábrica o de comercio, para la determinación del precio normal se tomará en cuenta el valor del derecho de utilizar dicha marca.
Artículo 245: Una marca de fábrica o de comercio se considerará como extranjera si la marca es: / a) De una persona que, fuera del territorio nacional, hayan cultivado, producido, fabricado o cedido en cualquier forma las mercancías a valorar; / b) De una persona asociada en negocios con algunas de las que se encuentren en los supuestos del literal anterior; /c)De una persona cuyos derechos sobre la marca estén limitados por un acuerdo con algunas de las personas a que se refieren los literales a) y b).
Artículo 246: El valor del derecho de utilizar una marca extranjera de fábrica o de comercio se incluirá en su totalidad en el precio normal de las mercancías a valorar, cuando dichas mercancías, con posterioridad a su importación, vayan a ser objeto de una o varias de las siguientes operaciones: / a) Operaciones simples, tales como colocación de la marca, fraccionamiento, selección o embalaje;
b) Operaciones que no modifiquen ni alteren las características o propiedades esenciales de las mercancías a las cuales se aplica la marca.
Artículo 247: El valor del derecho de utilizar una marca extranjera de fábrica o de comercio se excluirá en su totalidad del precio normal, cuando: / a) Las mercancías importadas sean productos corrientes que puedan ser obtenidos en condiciones de libre competencia; / b) Las condiciones que deben reunir el producto terminado para recibir la marca extranjera de fábrica o de comercio no depende de la utilización de las mercancías importadas sino de las operaciones efectuadas con posterioridad a la importación; / c) La oficina aduanera considere que las mercancías constituyen una parte insignificante del producto al que se aplicará la nueva marca extranjera de fábrica o de comercio.
Artículo 248: Cuando lo dispuesto en el artículo anterior no sea aplicable, se incluirá en el precio normal de las mercancías a valorar la parte proporcional del valor del derecho de utilizar la marca extranjera de fábrica o de comercio correspondiente únicamente a los materiales importados."

141 PARRA PÉREZ, JAIME: "Los Intangibles en el ámbito del derecho tributario", en AAVV: "Liber Amicorum, Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham", Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994.

En ese sentido debemos hacer mención en primer lugar al del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, de la Organización Mundial del Comercio de la cual nuestro país es miembro desde el 1° de enero de 1.995[142], el cual en su artículo 8 se establece lo siguiente:

> "**Artículo 8**: Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:
>
> (...)
>
> c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, **en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar**."

Para entender el alcance de esta normativa, en primer lugar debemos indicar que a diferencia de lo establecido en el Reglamento, en esta norma se le da igual tratamiento a las patentes y a las marcas, así como cualquier otra clase de intangibles o derechos sobre éstos distintos a las marcas y patentes.

En segundo lugar la normativa está dirigida únicamente para efectuar una valoración en aduana de ciertas mercancías a las que habrá que adicionarle el valor de los cánones y derechos de licencia, en tanto y en cuando, encuadren en el supuesto de hecho de la norma.

Es menester dirigirnos a las interpretaciones auténticas que sobre la aplicación de la norma ha hecho la propia OMC y en este sentido nos remitimos a la Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, en el cual, respecto al punto que estamos analizando se expresa lo siguiente:

---

[142] La Ley Aprobatoria del Acuerdo de Marrakech por el que se establece la Organización Mundial del Comercio fue publicada en la Gaceta Oficial N° 4.829 Extraordinario, del 29 de diciembre de 1.994.

"1. Los cánones y derechos de licencia que se mencionan en el párrafo 1 c) del artículo 8 podrán comprender, entre otras cosas, los pagos relativos a patentes, marcas comerciales y derechos de autor. Sin embargo, en la determinación del valor en aduana no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas los derechos de reproducción de dichas mercancías en el país de importación.

2. Los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar cuando no constituyan una condición de la venta de dichas mercancías para su exportación al país importador.

Párrafo 3: En los casos en que no haya datos objetivos y cuantificables respecto de los incrementos que deban realizarse en virtud de lo estipulado en el artículo 8, el valor de transacción no podrá determinarse mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 1. **Supóngase, por ejemplo, que se paga un canon sobre la base del precio de venta en el país importador de un litro de un producto que fue importado por kilos y fue transformado posteriormente en una solución. Si el canon se basa en parte en la mercancía importada y en parte en otros factores que no tengan nada que ver con ella (como en el caso de que la mercancía importada se mezcle con ingredientes nacionales y ya no pueda ser identificada separadamente, o el de que el canon no pueda ser distinguido de unas disposiciones financieras especiales que hayan acordado el comprador y el vendedor) no será apropiado proceder a un incremento por razón del canon**. En cambio, si el importe de éste se basa únicamente en las mercancías importadas y puede cuantificarse sin dificultad, se podrá incrementar el precio realmente pagado o por pagar" (Destacado nuestro).

Como consecuencia de lo anterior, las normas previstas en el Reglamento de la Ley Orgánica de Aduanas relativas a la valoración de las marcas y patentes al momento de determinar el valor aduanero de las mercancías, basado en una interpretación restrictiva de las mismas y con base a lo establecido en normas de superior rango se puede concluir que sólo en aquellos casos donde el importe de los derechos de propiedad intelectual se encuentran incorporados a las mercancías, se basa exclusivamente en las propias mercancías importadas y ésta determinación no requiere algún dato o puede cuantificarse sin dificultad, sólo en ese caso se podrá incluir en el valor éste precio realmente pagado o por pagar.

Recientemente el Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital a cargo del Dra. MARÍA INÉS CAÑIZALEZ, tuvo la oportunidad de resolver un recurso contencioso tributario contra un acto emanado de la División de Estudios e Investigaciones del Valor de la Gerencia del Valor de la Intendencia Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), , que determinó fijar un ajuste de seis coma setenta y ocho por ciento (6.78%) de los valores C.I.F., aplicable a la importaciones efectuados por un contribuyente, basado en la inclusión del supuesto precio que paga el importador sobre licencias de uso de marcas.

El referido tribunal haciendo un análisis basado en las normas antes analizadas de la OMC y del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 sobre el Valor en Aduana de las mercancías importadas, indicó que cuando las licencias de uso de marcas, se determinan tomando en cuenta las ventas brutas de las mercancías y siendo ésta una condición futura e incierta para el momento del ingreso de la mercancía, éste valor no puede ser considerado para la determinación de la base imponible de los impuestos aduaneros.

Nos parece relevante citar una parte de este fallo a los fines de evidenciar el análisis efectuado por dicho Tribunal. En ese sentido tenemos:

> "Ahora, cuando la Administración de Aduanas manifiesta dudas respecto a la veracidad o exactitud del valor declarado, solicita al importador los documentos u otros datos para probar que el valor declarado por él refleja el valor exacto de las mercancías importadas.
>
> De ahí que, cuando surgen dudas por parte de la Administración de Aduanas, la regla según la cual el valor de transacción declarado por el importador debe utilizarse para la valoración de las mercancías se aplica no solo a las transacciones entre partes independientes, sino también a las transacciones entre partes vinculadas. En estas últimas, que suelen verificarse entre las empresas transnacionales y sus filiales o sucursales, se fijan precios de transferencia que no siempre reflejan el valor exacto o verdadero de las mercancías importadas. Aun en estos casos, el acuerdo exige que la Administración de Aduanas entable consultas con el importador para averiguar el tipo de vinculación, las circunstancias

de la transacción y si la vinculación ha influido en el precio. Si la Administración de Aduanas, tras ese examen, considera que la vinculación no ha influido en el precio declarado, el valor de transacción se determinará sobre la base de ese precio. Además, para que, en la práctica, el valor de transacción no pueda rechazarse simplemente porque exista una vinculación entre las partes, el Acuerdo confiere al importador el derecho a exigir que se acepte el valor si demuestra que dicho valor se aproxima mucho a los valores de referencia calculados sobre la base primero, del valor en aduana determinado en transacciones de importación efectuadas en el mismo momento o en un momento aproximado entre compradores y vendedores no vinculados de mercancías idénticas o similares; o segundo, del valor ajustado o computado calculado para mercancías idénticas o similares.

Así las cosas, el ente aduanero en la revisión del valor de transacción para determinar el Valor de Aduana en las importaciones realizadas por "ZARA VENEZUELA, S.A.", en su Providencia No. INA/5110/2006/ E-011 de fecha 2 de marzo del 2.006, dictada por el Jefe de la División de Estudios e Investigaciones del Valor de la Gerencia del Valor de la Intendencia Nacional de Aduanas del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), determinó que los cánones relacionados con el contrato de Sub-Licencia sobre uso de Marcas suscrito entre "ZARA VENEZUELA, S.A." y "ZARA MERKEN, B.V.", empresa está última constituida conforme a las Leyes del Reino de los Países Bajos, es una condición de venta, ya sea directa o indirecta, y que no esta incluido en el precio realmente pagado o por pagar y por lo tanto deben añadirse a dicho precio para determinar el valor en aduana de la mercancía importada.

Por otra parte, los artículos 4, 8 y 18 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 sobre el Valor en Aduanas de las Mercancías Importadas, establecen lo siguiente:

(...)

En este orden de ideas, los vicios denunciados por la representación judicial de la contribuyente versan sobre si la Administración de Aduanas en su revisión incurrió en una errónea interpretación en cuanto a que los cánones establecidos en el contrato de Sub-Licencia sobre uso de Marcas suscrito entre "ZARA VENEZUELA, S.A." y "ZARA MERKEN, B.V.", **son una condición de venta, ya sea directa o indirecta, y que no esta incluido en el precio realmente pagado o por pagar y por**

lo tanto deben añadirse a dicho precio para determinar el valor en aduana de la mercancía importada.

(...)

Del análisis de los artículos precedentes, es criterio de esta Sentenciadora **que los cánones y derechos de licencia son parte del valor de transacción para determinar el valor de aduana siempre que los mismos no sean una condición de venta, y de ser tomados como condición de venta deben ser de forma objetiva y cuantificable y no basarse en estimaciones, apreciaciones o presunciones**. Este Tribunal al analizar el contrato de Sub-Licencia sobre uso de Marcas suscrito entre "ZARA VENEZUELA, S.A." y "ZARA MERKEN, B.V." pudo determinar que el canon establecido en el mismo **no es una condición vinculante al precio de venta de las mercancías importadas, ya que el mismo no puede ser determinado en forma objetiva y cuantificable al momento de realizar la Declaración Andina del Valor, por ser el mismo cuantificable solamente al momento de establecer las ventas brutas, previa deducción de los descuentos y devoluciones, del total de establecimientos de la recurrente en todo el territorio nacional, las cuales no solo incluyen las mercancías importadas compradas a los proveedores relacionados de manera directa con la contribuyente, sino al total de sus ventas brutas en todo el territorio, las cuales pueden estar conformadas con productos de otros proveedores, tanto nacionales como extranjeros**.

A consideración de quien emite el presente fallo, el Jefe de la División de Estudios e Investigaciones del Valor de la Gerencia del Valor de la Intendencia Nacional de Aduanas yerra en su interpretación de los Artículos 1°, 8 y su Nota Explicativa, del Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC, en concordancia con los Artículos 8, 8, 18 y 26 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 sobre el Valor en Aduana de la mercancías importadas al considerar que "ZARA VENEZUELA, S.A." al encontrarse vinculada a "INDITEX, S.A.", la cual es propietaria del Grupo Inditex, conformado por "INDITEX, S.A.", "TEMPE, S.A." y "ZARA MERKEN, B.V.", y por lo tanto, como condición de venta de las mercancías importadas, sus proveedores extranjeros "INDITEX, S.A." y "TEMPE, S.A." exigen el pago del canon establecido en el contrato de Sub-Licencia sobre uso de Marcas suscrito entre "ZARA VENEZUELA, S.A." y "ZARA MERKEN, B.V.", ya que dicho canon solo puede ser determinado al momento de cuantificarse el monto total de las ventas brutas en un periodo de seis (06) meses, previa deducción

> de los descuentos y devoluciones, del total de establecimientos de la recurrente en todo el territorio nacional, que no solo incluyen las mercancías importadas compradas a los proveedores relacionados de manera directa con la contribuyente, sino al total de sus ventas brutas en todo el territorio, las cuales pueden estar conformadas con productos de vendidos por proveedores nacionales como extranjeros, y por lo tanto, la Administración de Aduanas se encuentra imposibilidad de preconstituir el valor de transacción para calcular el valor de aduana al momento de realizar la Declaración Andina de Valor no puede en forma objetiva y cuantificable determinar el monto del canon a ser cancelado por la contribuyente, a tenor de los dispuesto en el Artículo 60 del Reglamento Comunitario de la Decisión 571 sobre el Valor en Aduana. Por lo tanto, a juicio de esta sentenciadora, el Jefe de la División de Estudios e Investigaciones del Valor de la Gerencia del Valor de la Intendencia Nacional de Aduanas incurrió en el vicio de falso supuesto de hecho y de derecho. Así se decide".

Son muchos los desencuentros entre los importadores y las autoridades aduaneras y cada vez más son los reparos fiscales, por ajuste del valor de la mercancía en aduana que se generan, no sólo por efecto de las normas antes indicadas sino también por efecto del muy restringido control cambiario que rige en nuestro país. Estas situaciones se complican con la salida de Venezuela de la CAN, organización que proporcionaba información y regulación técnica en materia aduanera actualizada.

Ahora bien a manera de conclusión, podemos afirmar que de acuerdo a lo establecido en nuestro derecho positivo aduanero, el tráfico de intangibles queda fuera del ámbito de su aplicación y a los efectos de valoración de mercancías que incorporen en su valor, licencias, cánones o derechos de uso sobre intangibles (derechos de autor, marcas, patentes u otros) sólo se tomará éste valor en tanto y en cuanto pueda ser determinable con precisión al momento de su ingreso en el territorio aduanero venezolano.

Sin embargo, en nuestra experiencia la Administración aduanera tenderá a considerar en muchos casos la incorporación de estos valores, producto de una falta de normas concretas y especializadas.

Bibliografía

AAVV: "Liber Amicorum, Homenaje a la Obra Científica y Docente del Profesor José Muci-Abraham", Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1994.

AAVV; BAISTROCCHI, Eduardo (Director): "Litigios de Precios de Transferencia: Teoría y Práctica", LexisNexis, Argentina, 2008.

AAVV; GODOY F., Juan Pablo (Coordinador académico): "Estudios de Derecho Internacional Tributario, Los Convenios de Doble Imposición", Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 2008.

AAVV; UCKMAR, Víctor; (Coordinador): "Manual de Derecho Tributario Internacional", Temis, Bogotá 2003.

AAVV; UCKMAR, Víctor; CORASANTI, Guiseppe y de´CAPITANI di VIMERCATE, Paolo: "Manual de Derecho Tributario Internacional", al cuidado de Mauricio Plazas Vegas, Temis, Bogotá 2010.

AAVV, UCKMAR, Víctor; ALTAMIRANO, Alejandro y TAVEIRA TÔRRES; Heleno (Coordinadores): "Impuestos Sobre el Comercio Internacional", Editorial Marsial Pons, Madrid, 2008.

AAVV, SOL GIL, Jesús (Coordinador): "Imposición al Valor Agregado (IVA) en Venezuela", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2004.

AAVV, SOL GIL, Jesús (Coordinador): "60 Años de Imposición a la Renta en Venezuela, Evolución Histórica y Estudios de la Ley Vigente", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2003.

ÁLVAREZ PLAZA, Jaime: "Valoración de activos intangibles: El Sistema de Información Empresarial", Doctorado en Finanzas y Empresa, UCM y UAM, DT 0503, 2005. Consultado en su versión electrónica http://www.ucm.es/info/jmas/finemp/dt/0503.pdf

ANTEQUERA PARILLI, Ricardo: "Derecho de Autor", Editorial Venezolana C.A., Caracas, 1998.

ASUAJE SEQUERA, Carlos: "Derecho Aduanero" Ed. Buchivacoa, C.A. pag. 21, 2000 Caracas Venezuela.

ASOREY, Rubén O: "Tributación de los Negocios Efectuados por Medios Electrónicos", La Ley, Buenos Aires, 2005.

ASTUDILLO GÓMEZ, Francisco: "La Protección Legal de las Invensiones", Consejo de Publicaciones, Universidad de los Andes, Mérida, 1995.

ASTUDILLO GÓMEZ, Francisco: "La Protección Legal de las Invenciones. Especial referencia a la Biotecnología", Postgrado de Propiedad Intelectual de la Universidad de los Andes y Universidad Gran Mariscal de Ayacucho, Mérida, Barcelona, 2004.

BIONDI, Biondo: "Los Bienes", Editorial Bosch, Madrid 2003.

CARMONA, Juan Cristóbal: Relatoría General del tema II "Armonización Tributaria", X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011.

CATACORA CARPIO, Fernando: "Contabilidad la base para las decisiones gerenciales", Mc Graw Hill, Caracas, 1998.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco: "Los Rendimientos del Capital en el Nuevo Impuesto sobre la Renta de las personas físicas". Editorial Civitas S.A., Madrid, 1980, p.160.

COMISIÓN CARTER. "Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid España, 1975.

CORDÓN EZQUERRO, Teodoro: "Manual de Fiscalidad Internacional", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

EVANS MÁRQUEZ, Ronald: "Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional", McGraw-Hill, 1999

FERNANDEZ, PABLO: "Valoración de Marcas e Intangibles" Documento de Investigación DI n° 868 del Centro Internacional de Investigación Financiera, Universidad de Navarra, 2007. Consultado en versión electrónica http://www.iese.edu/research/pdfs/DI-0686.pdf

FERNÁNDEZ NOVOA, Carlos: "Tratado sobre Derecho de Marcas", Marcial Pons, Madrid, 2001.

FREIBERGER, Paul y SWAINE, Michael: "Fire in the Valley: The Making of The Personal Computer" (2° edición), McGraw-Hill, New York, 2000.

FUENTES QUINTANA, Enrique. "Hacienda pública: principios y estructura de la imposición", El Autor, 1990.

GARCÍA MULLIN, JUAN ROQUE: "Manual de Impuesto a la Renta", Centro Interamericano de Estudios Tributarios, Buenos Aires, Argentina, p.171.

GOMEZ MUCI, Gileni y ANTEQUERA PARILLI, Ricardo: "Legislación sobre Propiedad Industrial", Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1999.

GOMEZ MUCI, Gileni y ANTEQUERA PARILLI, Ricardo: "Legislación sobre Derecho de Autor y Derechos Conexos", Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1999.

KUMMEROW, Gert: "Compendio de Bienes y Derechos Reales (Derecho Civil II)", Paredes Editores, Caracas, 1986.

MOREAU AYMARD, Jacqueline: "Cambios en la nueva LOTT en materia de invenciones, innovaciones y mejoras en Venezuela", Ámbito Jurídico, Julio 2012, Pág. 16, Caracas.

MUCI BORJAS, José Antonio: "El Derecho Administrativo Global y los Tratados Bilaterales de Inversión (Bits)", Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2007.

NEUMARK, Fritz: "Principios de la Imposición", Instituto de Estudios Fiscales. 2ª. Edición. Madrid 1994, p 366.

OCTAVIO BASTIDAS, José Andrés: "Los elementos fundamentales del Impuesto sobre la renta en la Ley del 16 de diciembre de 1966". Colección Trabajos de Ascenso. Universidad Central de Venezuela. Caracas Venezuela, 1971. Pag.16.

OSORIO CH, Marco A.: "Las Mercancías", Aforo Editorial, Caracas, 2008.

PARDO CARRERO, Germán: "Tributación Aduanera, Primera Edición", Legis, Bogotá, 2009.

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo: "Tratamiento fiscal de las sociedades irregulares y atípicas en el Derecho venezolano". Visión contemporánea del Derecho mercantil venezolano. IV Jornadas Centenarias del Colegio de Abogados del Estado Carabobo. Vadell hermanos editores. Valencia Venezuela, 1998. Págs. 246-

PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo: Relatoría General del tema I "Propuestas para una reforma tributaria", X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario", Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2011.

RODNER, James Otis: "La Inversión Internacional en Países en Desarrollo", Editorial Arte, Caracas, 1993.

ROMERO-MUCI, Humberto: "Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)". Editorial Jurídico Venezolana. Caracas Venezuela, 1997

ROMERO –MUCI, Humberto: "El Derecho y el Revés de la Contabilidad", Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2011.

RONCERO S. ANTONIO: "El Contrato de Licencia de Marca" Segunda Edición. Pág. 70. Civitas Ediciones, S.L., Madrid, 1.999.

RONDÓN DE SANSÓ, Hildegard: "El régimen de la propiedad industrial" (con especial referencia a la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena), Caracas, 1995.

RONDÓN DE SANSÓ, Hildegard: "La Situación actual de la Propiedad Industrial", Editorial FUNEDA, Caracas, 2009.

ROSAS BRAVO, Pedro: "El flat tax. Una respuesta radical a la crisis impositiva". Edición personal. Madrid España, 2004

SILVA ARANGUREN, Antonio: "La aplicación directa de las normas andinas: el posible fin de una incertidumbre. Publicado en la Obra Colectiva Ensayos de Derecho Administrativo. Libro Homenaje a Nectario Andrade Labarca. Vol. II. Caracas. Tribunal Supremo de Justicia. Págs. 713 y ss".

STIGLITZ Joseph y SAH, Raaj: "Peasants Versus City-Dwellers: Taxation and the Burden of Economic Development", Oxford University Press, Oxford, 2002

SUÁREZ, Jorge Luis: "El Derecho Administrativo en los Procesos de Integración: La Comunidad Andina". Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Caracas, 2005. Págs. 134 y ss.

TANZI, VITO: "La reforma tributaria en América Latina en los últimos diez años". Reforma de la Administración tributaria en América Latina. Banco Interamericano de Desarrollo. Washington D.C. E.E.U.U., 1995.

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES: "Revista de Estudios en Propiedad Intelectual, Año V, Nº 8 y 9, Estudios en Propiedad Intelectual, Mérida, 2005-2006.

UZCATEGUI URDANETA, Mariano: "Patentes de Invención y Marcas Comerciales", Forum Editores, Caracas, 1990.

UZCATEGUI URDANETA, Mariano: "Gerencie sus Bienes Intelectuales", Forum Editores, Caracas, 1990.

Impreso en los talleres de Editorial Torino, Rif.: J-30143170-7, Calle El Buen Pastor, Edif. Urbasa, Piso 2, Local 2-A. Boleíta Norte. Telfs. (0212) 239.7654, 235.2431. En su composición se emplearon tipos de la familia Book Antiqua, sobre papel Bond 20 grs. De esta edición se imprimieron 600 ejemplares.

de la presentación

■ Dr. Jesús Sol Gil y del Dr. Leonardo Palacios Márquez

"Hoy uno de esos participantes, tanto en las Jornadas Venezolanas como en las Latinoamericanas, cuyas intervenciones han sido apreciadas por su calidad y fino empleo de los conceptos e instituciones del Derecho Tributario, pone a disposición del foro especializado, estudiosos de nuestra ciencias y estudiantes un ensayo intitulado: "Régimen de los intangibles en el Derecho positivo venezolano".

Nos referimos a Juan Esteban Korody Tagliaferro, uno de los más destacados representantes de las nuevas generaciones de tributaristas, con una formación amplia en Derecho Público.

En efecto, este abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello en 2004, con estudios de postgrado en Derecho Administrativo en la Universidad Central de Venezuela y de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello, ha centrado su ejercicio en las áreas del Derecho tributario, regulatorio y constitucional.

El ejercicio profesional de Korody Tagliaferro lo ha acompañado con una inclinación a la divulgación de los temas objeto de ese desempeño, como lo demuestra sus trabajos publicados y participación en eventos nacionales e internacionales. (...)

El ensayo jurídico de Korody Tagliaferro, que hoy tenemos la inmensa satisfacción de presentar, abre el camino para el análisis propósito para una reforma tributaria anunciada, que no termina de llegar, que solvente las implicaciones propias de una ley que comporta ciertas distorsiones por insuficiencia normativa y adecuación a la realidad propia e inherente a la globalización, que impone retos al legislador y a la Administración Tributaria para el debido tratamiento del «contribuyente globalizado», que dentro de una autopista de amplios e incontables canales, transita a una gran velocidad que acelera las formas novedosas de realización de negocios, afectan la movilidad y afectación de los factores de producción.

9 789807 304122